

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Uplatňování DPH ve stavebnictví

Application of VAT in the Building Industry

Student: Bc. Magdaléna Šíroká

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2013

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Magdaléna Šíroká**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**
Specializace: **00 Účetnictví a daně**
Téma: **Uplatňování DPH ve stavebnictví**
Application of VAT in the Building Industry

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika základních pojmů DPH
3. Specifika uplatňování DPH ve stavebnictví
4. Praktická aplikace daně problematiky ve firmě GEPA Zlín, spol. s r. o.
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DUŠEK, Jiří. *DPH 2012 zákon s přehledy*. 9. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 256 s. ISBN 978-80-247-4080-5.

KUNEŠ, Zdeněk. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě k 1. 1. 2010*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 168 s. ISBN 978-80-7263-592-4.

LEDVINKOVÁ, Jana. *Průvodce novelou zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2012 s komentářem a příklady*. Praha: 1. VOX, 2012. 52 s. ISBN 978-80-87480-04-5.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2, 3, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 26. dubna 2013

Bc. Magdaléna Šírká

Bc. Magdaléna Šírká

OBSAH

1	ÚVOD.....	5
2	CHARAKTERISTIKA ZÁKLADNÍCH POJMŮ DPH	7
2.1	DAŇ	7
2.2	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	8
2.3	PŘEDMĚT DPH	9
2.4	DAŇOVÉ SUBJEKTY	10
2.4.1	Daňové subjekty ze ZDPH	10
2.5	MÍSTO PLNĚNÍ.....	11
2.5.1	Místo plnění při dodání zboží a převodu nemovitosti	12
2.5.2	Místo plnění při poskytnutí služby	12
2.5.2.1	Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti	12
2.6	DAŇOVÉ DOKLADY	13
2.6.1	Vystavování daňových dokladů.....	13
2.6.2	Zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti daňových dokladů.....	15
2.6.3	Uchovávání daňových dokladů.....	15
2.6.4	Daňový doklad při dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby	15
2.6.4.1	Běžný daňový doklad	16
2.6.4.2	Zjednodušený daňový doklad.....	16
2.7	ZÁKLAD A VÝPOČET DANĚ.....	16
2.8	OPRAVA ZÁKLADU DANĚ A VÝŠE DANĚ	17
2.8.1	Opravný daňový doklad.....	17
2.9	SAZBY DANĚ.....	18
2.10	OSVOBOZENÍ OD DANĚ.....	19
2.10.1	Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně	19
2.10.2	Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně	20
2.11	ODPOČET DANĚ.....	20
2.11.1	Nárok na odpočet daně	20
2.11.2	Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně.....	21
2.11.3	Oprava odpočtu daně	22
2.11.4	Odpočet daně v poměrné výši.....	22
2.11.5	Odpočet daně v krácené výši	23
2.11.6	Vyrovnání odpočtu daně.....	23
2.11.7	Úprava odpočtu daně	24
2.12	REGISTRACE PLÁTCE.....	24
2.12.1	Povinná a dobrovolná registrace plátce	24
2.12.2	Registrace identifikované osoby	24
2.12.3	Povinný registrační údaj	25
2.12.4	Zveřejnění údajů z registru plátců a identifikovaných osob	25
2.13	Zdaňovací období	25
2.14	Daňové přiznání a splatnost daně	25

2.15	Souhrnné hlášení.....	26
3	SPECIFIKA UPLATŇOVÁNÍ DPH VE STAVEBNICTVÍ	27
3.1	REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	27
3.1.1	Výhody přenesení daňové povinnosti.....	28
3.1.2	Režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví	29
3.1.2.1	Povinnosti poskytovatele plnění v režimu přenesení daňové povinnosti	30
3.1.2.2	Povinnosti příjemce plnění v režimu přenesení daňové povinnosti	30
3.1.3	Režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví u obcí	32
3.1.4	Stavební a montážní práce podléhající režimu přenesení daňové povinnosti	32
3.1.5	Stanovení výše daně, opravy, zálohy	35
3.1.6	Vedení evidence a výpis z evidence pro účely DPH	37
3.2	SAZBY DANĚ VE STAVEBNICTVÍ	38
3.2.1	Sazby daně u bytové výstavby.....	38
3.2.2	Sazby daně u staveb pro sociální bydlení	40
3.3	ZÁKLADNÍ POJMY VE STAVEBNICTVÍ PRO ÚČELY ZDPH	41
3.4	NESPOLEHLIVÝ PLÁTCE	43
3.4.1	Důvody vedoucí ke vzniku nespolehlivého plátce	44
3.4.2	Rozhodnutí o přidělení statusu nespolehlivého plátce.....	45
3.4.3	Rozhodnutí o změně statusu	45
3.4.4	Zdaňovací období nespolehlivého plátce.....	45
3.4.5	Ručení za daň nezaplacenou nespolehlivým plátcem.....	46
4	PRAKTICKÁ APLIKACE DANÉ PROBLEMATIKY VE FIRMĚ GEPA ZLÍN, SPOL. S R. O.	47
4.1	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI GEPA ZLÍN, SPOL. S R. O.	47
4.2	VÝSTUPY FIRMY GEPA ZLÍN SPOL. S R. O.	48
4.2.1	Režim přenesení daňové povinnosti	48
4.2.2	Poskytnutí stavebních prací v EU	50
4.2.3	Chybně uplatněná daň.....	51
4.2.4	Zádržné	52
4.2.5	Přijaté zálohy	53
4.2.6	Služby poskytnuté obci.....	58
4.3	VSTUPY FIRMY GEPA ZLÍN SPOL. S R. O.....	58
4.3.1	Poskytnutí služby od neplátce DPH	58
4.3.2	Poskytnutí služby od plátce DPH v režimu přenesení daňové povinnosti ..	59
4.3.3	Poskytnutí služby z EU.....	61
4.3.4	Poskytnutí služby nesouvisející s režimem přenesení daňové povinnosti...	61
4.3.5	Poskytnutí zálohy.....	62
	ZÁVĚR.....	65
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	67
	SEZNAM ZKRATEK.....	70
	PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
	SEZNAM PŘÍLOH	
	PŘÍLOHY	

1 ÚVOD

Daně jsou obvykle definovány jako povinná, státem nařízená a vymahatelná nevratná platba do státního rozpočtu. Je tedy třeba, aby daně byly zakotveny zákonem a kromě způsobu jejich výpočtu a výběru byly stanoveny také příslušné sankce za nesplnění daných povinností.

V České republice se daně tradičně člení do dvou skupin, a to na daně přímé a daně nepřímé. Nejdůležitější a zároveň tou nejsložitější nepřímou daní našeho daňového systému je daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Platíme ji všichni ve většině nakupovaného zboží a přijatých služeb, odvádět ji musí ale prodejci. Tato diplomová práce se bude zabývat právě DPH, přesněji jejím uplatňování ve stavebnictví.

Stavebnictví patří mezi specializované hospodářské odvětví zabývající se stavbami pozemními, dopravními a podzemními, vodohospodářskými a speciálními. Odlišností od ostatních odvětví spočívá ve stálém stěhování výrobce ze stavby na stavbu, délkou výrobního procesu, závislostí na klimatických podmínkách a individuálním charakterem staveb. Stavebnictví je rovněž závislé na celé řadě průmyslových odvětví. Hlavním cílem tohoto oboru je vytváření vhodného pracovního a životního prostředí pro existenci lidí, zvířat, rostlin. Jedná se tak o komplexní obor lidské činnosti, zahrnující v sobě nejenom složky technické, technologické, estetické, ekologické, ale také ekonomické.

První část se bude věnovat vymezení základních pojmů zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Budou zde objasněna některá ustanovení ZDPH, která se této problematice věnují, jako je např. předmět DPH, daňové subjekty, místo plnění, daňové doklady, výpočet a sazby DPH, osvobození od daně, nárok na odpočet, daňové přiznání, souhrnné hlášení, registrace atd.

Od 1. 1. 2012 nabyla účinnosti úprava režimu přenesení daňové povinnosti na DPH při poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Vzhledem k velké množině plátců DPH, kterých se toto ustanovení dotklo, se touto problematikou bude zabývat druhá část diplomové práce, kde bude především vysvětleno, na koho se tento režim vztahuje, stavební a montážní práce podléhající režimu, stanovení výše daně, opravy, zálohy a další skutečnosti, které se této problematiky týkají. Jelikož jsou s touto oblastí spojeny daňové úniky, je zde vysvětlen nový pojem, který je v ZDPH zakotven od roku 2013, a tím je nespolehlivý plátec. Také v této části

bude objasněno použití sazeb daně ve stavebnictví a následné vysvětlení pojmů s touto problematikou spojenou.

Poslední, tedy praktická část je zaměřena na konkrétní účetní případy firmy GEPA Zlín, spol. s r. o., především na režim přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací s účinností od 1. 1. 2012 a jiná specifika v tomto oboru.

Cílem diplomové práce je analýza vybraných problémů týkajících se uplatňování DPH ve stavebnictví, včetně návrhů a doporučení k jejich řešení. Metodami použitými v této práci je sběr dat, komparace, studium odborné literatury a platných zákonů, analýza získaných dat a poznatky z pozorování účetní jednotky.

Diplomová práce vychází z legislativy platné k 1. 1. 2013.

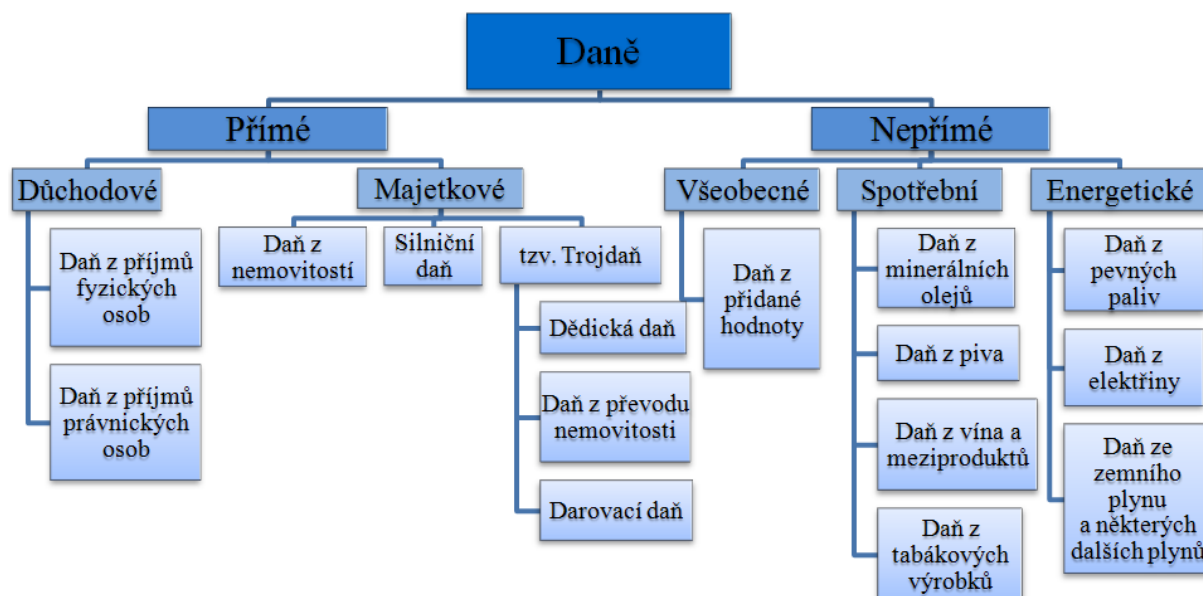
2 CHARAKTERISTIKA ZÁKLADNÍCH POJMŮ DPH

2.1 Daň

Daň je zákonem určená povinná platba do veřejného rozpočtu, která se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností, tzn., ukládá se jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu. Z placení daní nám často neplynou žádné výhody a nevíme, co z našich odvedených peněz bude placeno. Daně jsou placené pravidelně v určitých intervalech nebo při určitých okolnostech, např. darování nebo dědění.

Základním způsobem klasifikace daní je dělení na daně přímé a nepřímé. Přímé daně jsou takové, u nichž lze jednoznačně určit osobu (daňový subjekt), který daň bude platit – z jehož příjmu či majetku se daň odvádí. Mezi přímé daně patří daně z příjmů, daň z nemovitostí, daň silniční a „trojdaň“, tj. daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí. U nepřímých daní nelze ve většině případů určit osobu, která daň v konečné fázi zaplatí, lze určit jen osobu (daňový subjekt), který daň odvádí. Nepřímé daně jsou stanoveny jako přírůžka k prodejní ceně zboží a služeb a jsou součástí této ceny pro konečného spotřebitele. Klasickým případem nepřímých daní jsou spotřební daně, daň z přidané hodnoty a daně energetické. [17]

Obr. 1.1. Český daňový systém



Zdroj: Vlastní zpracování

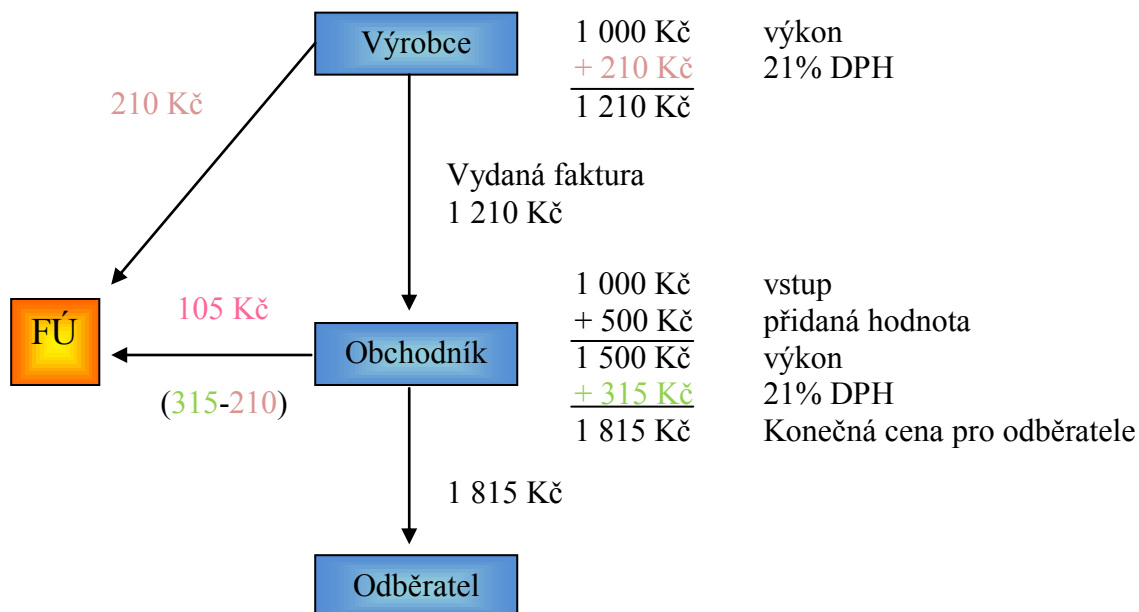
2.2 Daň z přidané hodnoty

DPH tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Platí ji všichni při nákupu většiny zboží a služeb, proto se jí také někdy říká univerzální daň. Tato daň je upravená zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) a je harmonizována s příslušnými předpisy Evropské unie. Jedná se zejména o směrnice, které jsou právně závazné pro členský stát, který podle nich musí upravit národní legislativu. Pokud jsou naše právní předpisy v rozporu se směrnicí, je možné se toho dovolávat v případném soudním sporu – proto jsou zajímavé i pro občany a právní subjekty v ČR. Mezi významné směrnice k harmonizaci DPH patří: První směrnice 67/227/EHS, Druhá směrnice 67/228/EHS, Třetí směrnice 69/463/EHS, Čtvrtá směrnice 71/401/EHS, Pátá směrnice 72/250/EHS, Šestá směrnice 77/388/EHS, Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty sjednocující ustanovení provádějící společný systém DPH, který se vztahuje na výrobu a distribuci zboží a služeb kupovaných a prodávaných za účelem spotřeby v EU [13], Směrnice Rady 2008/8/ES atd. Mezi další předpisy EU patří nařízení, která jsou právně závazná pro všechny subjekty a v praxi je tedy nutné je znát a řídit se jimi, dále pak rozhodnutí soudu, doporučení Komise ES a další dokumenty ES nemají zpravidla přímý dopad na národní subjekty a jejich znalost je nutná spíše pro právníky a odborníky v jednotlivých oborech. [7]

Princip DPH spočívá v odvodu daně pouze z rozdílu ceny mezi výstupy a vstupy. Subjekt platí dodavatelům cenu včetně této daně a sám dostává zaplacenou za zboží rovněž včetně této daně. Do státního rozpočtu pak odvede rozdíl mezi obdrženou a zaplacenou daní, případně mu může být daň vrácena. Tuto situaci vysvětluje následující příklad, kde počítáme se základní sazbou DPH, tj. 21 %.

Obchodník se rozhodne pro koupi zboží v hodnotě 1 210 Kč, přičemž 210 Kč z této částky činí DPH a 1000 korun je cena zboží bez DPH. Obchodník zboží, poté co ho zakoupí, prodá odběratelům za cenu 1815 Kč. Z této částky činí cena zboží celkem 1500 korun a DPH je již 315 Kč. Obchodník potom odečte daň při vstupu od daně při výstupu, tedy konkrétně 210 Kč odečte od 315 Kč a zbude mu 105 Kč, které musí odvést státu, viz. Obr. 1.2. Příklad, který je uveden, je pochopitelně do značné míry zjednodušen. Musí se počítat s tím, že různé země v Evropské unii anebo mimo ni mají sazbu DPH stanovenou jinak.

Obr. 1.2 Princip DPH



Zdroj: Vlastní zpracování

2.3 Předmět DPH

Obecně platí, že ZDPH se vztahuje na zboží, nemovitosti a služby. Veškerá plnění lze rozdělit na plnění, která nejsou předmětem daně a plnění, která jsou předmětem daně. Ty se dále člení na zdanitelná plnění, na která je uplatňována DPH a plnění osvobozená od daně. Rozlišujeme plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, která se nezdaňují daní na výstupu, ale lze uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu a bez nároku na odpočet daně, která se nezdaňují daní na výstupu, ale ani nelze uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. [1]

Předmět daně je podrobně vymezen v § 2 ZDPH. Předmětem je dodání zboží, poskytování služeb a převod nemovitostí za současného splnění určitých podmínek. Jedná se především o dodání, poskytování či převod za úplatu, které provádí osoba povinná k dani v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Dále sem patří pořízení zboží z jiného členského státu EU, pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu EU a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Z uvedeného je zřejmé, že předmět daně má dva základní znaky, a to místo plnění v tuzemsku a uplatnost plnění.

2.4 Daňové subjekty

Daňový systém rozeznává dva typy daňových subjektů – poplatníky a plátce. Poplatník daně se vyskytuje prakticky pouze u daní přímých. Jde o osobu, jejíž příjem či majetek je přímo dani podroben.

Naopak plátce daně se vyskytuje především u daní nepřímých, ale známe i plátce daně u daní přímých, např. u zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Plátcem je tedy potom osoba, která daň vybírá a odvádí státu pod svou majetkovou odpovědností. V některých případech, je tomu například u živnostníků, je plátcem i poplatníkem tatáž osoba. U DPH je plátce prodávající a poplatník kupující. [18]

2.4.1 Daňové subjekty ze ZDPH

Podle § 5 odst. 1 ZDPH je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Je jí i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost, kterou se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby.

Plátce je definován v § 6 ZDPH a stane se jím osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne obrat 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Za obrat se považují úplaty, které náleží za uskutečnění plnění s místem plnění v tuzemsku. Do obratu se ale nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku a plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, jestliže jsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Plátcem se osoba povinná stane od prvního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve.

V roce 2013 se novelou ZDPH změnilo dosavadní pravidlo, kdy se osoba povinná k dani, která poskytla svou službu zahraničnímu podnikateli s místem plnění v jiném členském státě, automaticky stala plátcem DPH dnem poskytnutí takové služby. Nyní se podnikatelé nestanou plnohodnotnými plátcí DPH, ale jen identifikovanými osobami. Tento nový pojem „identifikovaná osoba“ by se neměl zaměňovat s dosud používaným pojmem „osoba identifikovaná k dani“. Osoba identifikovaná k dani se v podstatě stává podmnožinou „identifikovaných osob“ a pojem „osoba identifikovaná k dani“ je v zákoně zrušen.

Osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani jsou dle § 6g ZDPH identifikovanými osobami, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu, ode dne prvního pořízení zboží. Pokud ale celková hodnota pořízeného zboží bez daně z jiného členského státu nepřesáhla v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 326 000 Kč, nejedná se dle § 2a ZDPH o předmět daně. Dále je osobou identifikovanou osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, a to ode dne přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, pokud se jedná o poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi, jak je uvedeno v § 6h ZDPH. V případě poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě dle § 9 odst. 1 ZDPH se osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, stává identifikovanou osobou dle § 6i ZDPH ode dne poskytnutí této služby.

Osoby, kterým vznikne povinnost přiznat DPH u přeshraničních plnění nebo povinnost vykázat poskytnutí přeshraničních služeb s místem plnění v jiném členském státě, už nemají povinnost se z tohoto titulu registrovat jako „plnohodnotní“ plátcí. V případě tuzemských plnění tak osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku, které se stanou identifikovanou osobou, nebudou povinné u tuzemských plnění uplatňovat DPH, ale na druhou stranu nebudou mít ani nárok na odpočet daně. I nadále zůstává zachována možnost pro osobu povinnou k dani, tj. včetně identifikované osoby, stát se plátcem na základě žádosti dobrovolně. Identifikovaná osoba rovněž podává daňové přiznání a v případě poskytnutí služeb do EU souhrnné hlášení v souladu s § 102 ZDPH, jak je uvedeno níže. [19]

2.5 Místo plnění

Z pohledu správného uplatnění DPH má klíčový význam přesné stanovení místa plnění, protože pokud není místo plnění v tuzemsku, česká DPH se z tohoto plnění neodvádí. Proto je vždy nutné postupovat velmi obezřetně, a to samozřejmě zejména v případech, kdy je v příslušné transakci účasten zahraniční prvek. [1]

2.5.1 Místo plnění při dodání zboží a převodu nemovitosti

Místo plnění při dodání zboží je upraveno v § 7 ZDPH a rozhodující je, zda se jedná o dodání zboží s odesláním nebo přepravou, či o zboží bez odeslání, přepravy. U dodání zboží bez přepravy nebo odeslání je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Místem plnění při dodání zboží s přepravou nebo odesláním je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se odeslání nebo přeprava zboží začíná uskutečňovat. V případě počátku odeslání nebo přepravy zboží ve třetí zemi se za místo plnění považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží. [23]

Při dodání zboží s instalací nebo montáží je pro stanovení místa plnění rozhodující, kde je zboží instalováno nebo smontováno.

Místem plnění při převodu nemovitosti je místo, kde se nemovitost nachází. [2]

2.5.2 Místo plnění při poskytnutí služby

Místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je dle § 9 odst. 1 ZDPH místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta její provozovně a ta se nachází mimo sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Provozovnou se považuje organizační složka této osoby povinné k dani, která může přijímat a využívat služby, které jsou poskytovány pro potřebu této provozovny, jelikož je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje.

V případě při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je dle odst. 2 ZDPH místem plnění tam, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, která se nachází v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Za osobu povinnou k dani se dle § 9 zákona o DPH považuje osoba povinná k dani ve vztahu ke všem službám, které jsou jí poskytnuty i přesto, že poskytnuté služby nepoužije na výstupu pro činnost, která není předmětem daně. Dále je to i právnická osoba nepovinná k dani, která je identifikovanou osobou nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě. [23]

2.5.2.1 Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti

Dle § 10 ZDPH místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti, včetně služby znalce, odhadce a realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání

nemovitosti a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou zejména služby architekta a stavebního dozoru je místo, kde se nemovitost nachází. [23]

2.6 Daňové doklady

Daňové doklady plátce DPH musí mít náležitosti a musí splňovat ustanovení podle § 26-35 ZDPH. Zde je daňový doklad definován jako písemnost, která splňuje podmínky stanovené v tomto zákoně. Může mít listinnou nebo elektronickou podobu, avšak s touto podobou musí souhlasit osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje. Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje.

2.6.1 Vystavování daňových dokladů

Určení pravidel pro vystavování daňových dokladů je vymezeno v § 27 ZDPH. Je zde stanoveno, že vystavování daňových dokladů při dodání zboží, převodu nemovitostí nebo poskytnutí služby podléhá pravidlům členského státu, ve kterém je místo plnění. V jiném případě vystavování daňových dokladů podléhá pravidlům členského státu, ve kterém má osoba povinná k dani, která plnění uskutečňuje, sídlo nebo provozovnu, je-li plnění uskutečněno prostřednictvím této provozovny, pokud je místo plnění v členském státě, než ve kterém má osoba povinná k dani, která plnění uskutečňuje, sídlo nebo provozovnu, je-li plnění uskutečněno prostřednictvím této provozovny, a pokud osobou povinnou přiznat daň je osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje, a tato osoba nebyla zmocněná k vystavení daňového dokladu, nebo ve třetí zemi.

Konkrétní pravidla pro vystavování daňových dokladů v tuzemsku jsou popsána v § 28 ZDPH. Dle nich má plátce povinnost vystavit daňový doklad v případě dodání zboží, převodu nemovitostí nebo poskytnutí služby osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, s výjimkou plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, dále při zasílání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku, při dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. Doklad musí vystavit také při přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění ke dni přijetí úplaty.

Další, kdo je povinen vystavit daňový doklad je osoba povinná k dani a to v případě uskutečnění plnění pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani,

je-li místo plnění v členském státě, ve kterém nemá osoba povinná k dani, která plnění uskutečňuje, sídlo nebo provozovnu, je-li plnění uskutečněno prostřednictvím této provozovny, pokud jde o poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží nebo při dodání zboží soustavami nebo sítěmi. Ta musí také vystavit doklad při poskytnutí služby nebo dodání zboží s instalací nebo montáží pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, je-li místo plnění ve třetí zemi nebo při přijetí úplaty, jak bylo uvedeno u plátce.

Daňový doklad musí být vystaven do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění. Dle § 28 odst. 4 ZDPH musí být doklad vystaven do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo dodání zboží do JČS, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, nebo byly poskytnuty služby, dodáno zboží s instalací nebo montáží nebo dodáno zboží soustavami nebo sítěmi pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, je-li místo plnění v členském státě, ve kterém nemá osoba povinná k dani, jež plnění uskutečňuje, sídlo nebo provozovnu, taktéž je-li místo plnění ve třetí zemi nebo byla přijata úplata, pokud vznikla povinnost vystavit daňový doklad v důsledku přijetí úplaty.

Údaje o dani a základu daně se na dokladu uvádějí v české měně. Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje. V režimu přenesení daňové povinnosti odpovídá za správnost vypočtené daně plátce, pro kterého je plnění uskutečněno. Na daňovém dokladu nelze nyní doplňovat údaje týkající se daně např. při přijetí služeb nebo při pořízení zboží z jiného členského státu, stejně tak to platí pro tuzemský reverse charge, údaje se doplní pouze v evidenci pro účely DPH.

Jestliže jsou na daňovém dokladu uvedena zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, musí být na tomto dokladu uvedeny základy daně a výše daně odděleně za zdanitelná plnění a základy daně za plnění osvobozená o daně s nárokem na odpočet daně odděleně.

Doklady vystavené v jiném než českém jazyce jsou dnes už samozřejmým a velmi častým jevem. Pokud je daňový doklad vystaven v cizím jazyce, je plátce, který doklad vystavil nebo jehož jménem byl vystaven, nebo osoba, která takový doklad přijala, povinna na žádost správce daně zajistit jeho překlad do českého jazyka.

2.6.2 Zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti daňových dokladů

Novinkou od roku 2013 je § 34 ZDPH podle něhož musí být u daňového dokladu od okamžiku jeho vystavení do konce lhůty stanovené pro jeho uchování zajištěna věrohodnost jeho původu, neporušenost jeho obsahu a jeho čitelnost

Věrohodností původu se dle tohoto zákona rozumí skutečnost, že je zaručena totožnost osoby, která plnění uskutečňuje nebo která daňový doklad oprávněně vystavila. Za neporušenost se považuje to, že obsah dokladu nebyl změněn a čitelností se rozumí fakt, že je možné se seznámit s obsahem daňového dokladu přímo nebo prostřednictvím technického zařízení. [6]

2.6.3 Uchovávání daňových dokladů

Lhůta pro uchování daňových dokladů je dle § 35 ZDPH desetiletá a začíná běžet od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo plnění. Po dobu této lhůty plátce daně ručí nejen za uchování dokladů, ale zejména za jejich čitelnost a neporušenost jejich obsahu, což může být v praxi mnohdy obtížné, je-li doklad vytištěn na termopapíru. Je tedy na příjemci dokladu, aby například pořídil kopie těchto dokladů.

Daňový doklad lze převést z listinné podoby do elektronické a naopak a lze jej i elektronicky uchovávat prostřednictvím elektronických prostředků pro zpracování a uchování dat. Pokud uchovatel takto uchovává daňové doklady, je povinen zajistit pro správce daně bezodkladně přístup k těmto dokladům, možnost stahovat je a používat je, pokud jde o uchovatele, který má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku nebo se jedná o doklady za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku.

2.6.4 Daňový doklad při dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby

V ZDPH je uveden výčet daňových dokladů, které plátce může v praxi použít v rámci vnitrostátních dodávek, podmínek jejich použití a jejich povinných náležitostí. Patří zde zejména běžný daňový doklad, zjednodušený a souhrnný daňový doklad, splátkový kalendář, platební kalendář, opravný daňový doklad, doklad o použití, daňové doklady při dovozu a vývozu zboží atd.

2.6.4.1 Běžný daňový doklad

Seznam povinných náležitostí běžného dokladu je vymezen v § 29 ZDPH a musí obsahovat obchodní firmu (nebo jméno a příjmení) a sídlo (či místo podnikání) plátce, který uskutečňuje plnění a také osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje. Dále také DIČ plátce, který uskutečňuje plnění, evidenční číslo dokladu, rozsah a předmět plnění, datum vystavení, datum UZP nebo datum přijetí úplaty, a to ten den, který nastane dříve (pokud se liší od data vystavení dokladu), jednotkovou cenu bez daně, základ daně, sazbu daně a výši daně. V případě, kdy je příjemce plnění osobou povinnou přiznat daň, nesmí na dokladu chybět údaj, že daň odvede zákazník, jak je stanoveno v § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH.

2.6.4.2 Zjednodušený daňový doklad

Místo běžného daňového dokladu je možné vystavit zjednodušený daňový doklad a to při uskutečnění zdanitelného plnění s úplatou za hotové, prostřednictvím platební karty nebo šekem a při poskytnutí služby elektronicky, je-li podmínkou její zaplacení předem bankovním převodem. Tento doklad lze vystavit pouze tehdy, nepřesahuje-li celková cena plnění 10 000 Kč a oproti běžnému dokladu obsahuje méně údajů. Musí zde však být uvedena celková cena plnění, aby bylo možné podle § 37 shora vypočítat daň. Povinností plátce, pro něhož se plnění uskutečnilo, je doplnit na tento doklad výši daně, kterou sám vypočítá a za tento výpočet ručí. [6]

2.7 Základ a výpočet daně

Jedním z nejobtížnějších úkolů plátce při uplatňování DPH je správné stanovení základu daně. Dle § 36 odst. 1 je základem daně vše, co tvoří úplatu za plnění, kromě daně samotné. Nezáleží na tom, zda úplatu za plnění poskytl sám příjemce plnění nebo třetí osoba.

ZDPH ukládá plátcovi povinnost zahrnout do základu daně při poskytnutí stavebních a montážních prací i materiál, stroje a konstrukce zabudované do stavby. Je však problematické v některých situacích stanovit, zda je poskytované plnění poskytnutím služby nebo dodáním zboží.

Pro výpočet daně existují dva způsoby, a to buď ze základu daně, nebo z částky za zdanitelná plnění včetně daně. V prvním případě se částka vynásobí sazbou daně vydělenou stem. Ale pokud máme uvedenou pouze celkovou částku a není vyčísleno DPH, dopočítáme jej pomocí koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je sazba daně a ve jmenovateli součet sazby daně a čísla sto. U snížené sazby 15 % je tento koeficient 0, 1304 (15/115).

U základní sazby 21 % je koeficient 0, 1736 (21/121). Koeficientem, který je zaokrouhlen na čtyři desetinná místa, vynásobíme celkovou částku včetně daně a dostaneme výši DPH. Základ daně již dopočítáme odečtením DPH od celkové částky. [1]

2.8 Oprava základu daně a výše daně

Celý § 42 ZDPH řeší opravu základu daně a výše daně v důsledku změny výše úplaty, ke které došlo až po uskutečnění plnění. Plátce je vždy povinen opravu provést, a to bez ohledu na to, zda je výše úplaty za plnění snižována, nebo zvyšována.

Často se stává, že je dodané zboží nebo jeho část odběratelem vráceno, např. z důvodu nevyhovující kvality nebo z jiných příčin. Proto zde musí následovat sleva z ceny nebo dokonce vrácení celé ceny zaplacené za zboží. To je také jeden z důvodů vymezený v ZDPH, pro které dodavatel základ daně a daň snižuje. V opačném případě, je-li původně sjednaná úplata zvyšována, se základ daně a výše daně zvýší. Mezi další důvody oprav základu daně patří např. zrušení plnění, vrácení spotřební daně atd.

Od zjištění skutečností rozhodných pro provedení opravy má plátce dle odst. 2 povinnost vystavit do 15 dnů opravný daňový doklad, pokud měl při poskytnutí původního plnění povinnost daňový doklad vystavit. Neměl-li tuto povinnost, provede ve stejné lhůtě opravu v evidenci pro účely DPH.

Oprava základu a výše daně je samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém plátce provedl opravu základu daně, kterou zvýšil daň na výstupu, nebo v případě, kdy protistrana obdržela opravný daňový doklad, na jehož základě byl opraven základ daně a snížena daň na výstupu.

Opravu základu daně nelze provést po uplynutí tříleté lhůty od konce zdaňovacího období, ve kterém se původní plnění uskutečnilo. Je tedy zřejmé, že délka lhůty pro provedení opravy se ve skutečnosti liší podle toho, zda se jedná o plátce s měsíčním nebo o plátce se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. [23]

2.8.1 Opravný daňový doklad

Výčet náležitostí opravného daňového dokladu uvádí § 45 odst. 1 ZDPH. Podle předchozí úpravy byly daňovými doklady dobropis a vrubopis.

Povinností plátce je uvést údaje odpovídající původnímu dokladu a zdůrazňuje povinnost uvést i číslo původního dokladu, aby byla zachována vazba na původní plnění

a aby byl původní doklad snadno dohledatelný. Dále by měl obsahovat důvod opravy, jímž bude nejčastěji poskytnutá sleva nebo oprava chyby, rozdíl mezi základy daně, daněmi a úplatou.

2.9 Sazby daně

Směrnice umožňuje členským státům, aby si kromě základní sazby daně, která je nejméně 15 %, zavedly jednu nebo dvě sazby snížené. Snížená sazby však nesmí být nižší než 5 %, musí být při jejím uplatnění umožněn plný nárok na odpočet a lze ji uplatnit pouze u některých vyjmenovaných druhů služeb či zboží. [7] Česká republika do konce roku 2012 uplatňovala u zdanitelného plnění základní sazbu ve výši 20 % a sníženou sazbu ve výši 14 %. Od ledna 2013 se vláda rozhodla zvýšit obě sazby o jeden procentní bod, tedy snížená sazba činí 15 % a základní sazba 21 %. Důvodem je snaha udržet schodek státního rozpočtu na původně plánované úrovni v poměru k výkonu ekonomiky (ta roste méně, než Ministerstvo financí odhadovalo). Níže je uveden seznam zboží a služeb podléhajících snížené sazbě daně. Celkový přehled je uveden v Příloze č. 2 a 3 k zákonu č. 235/2004 Sb.

Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě:

- potraviny včetně nápojů (kromě alkoholických), krmiva pro zvířata,
- rostliny a semena,
- léky, zdravotnické prostředky,
- knihy, brožury, letáky, prospekty, noviny a časopisy, kde reklama nepřesahuje 50 % plochy, atd.

Seznam služeb podléhající snížené sazbě:

- opravy invalidních vozíků,
- úprava a rozvod vody prostřednictvím sítí,
- sběr a přeprava komunálního odpadu,
- ubytovací služby, pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících a zavazadel
- služby spisovatelů, skladatelů, sochařů atd.

Dle § 47a ZDPH může kterákoliv osoba požádat Generální finanční poradenství o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda je zdanitelné plnění z hlediska sazby daně správně zařazeno do základní nebo snížené sazby daně.

Původně se měla od ledna 2013 sazba sjednotit na 17,5 %. Jednalo by se o takovou sazbu daně, která by byla stejná pro všechny typy a druhy předmětu daně daně nezávisle na jeho kvalitě (popřípadě kromě těch předmětů daně, které jsou vyloučeny z jednotného základu daně). Jednotnou sazbu daně měla v poslední době pouze daň z převodu nemovitostí. Sjednání nebo alespoň sbližování sazeb daně je daňovými teoretiky v posledním období doporučováno.

Jednotnou sazbu DPH má v EU pouze Dánsko a to ve výši 25 %. Některé zboží a služby jsou však od DPH osvobozeny. V ostatních zemích EU je zavedeno více sazeb DPH. Některé země EU dokonce využívají legislativní možnosti a mají zavedeny tři sazby daně (základní, sníženou a super sníženou). Tři sazby daně jsou např. v Řecku, Španělsku, Francii, Irsku, Itálii, Lucembursku. Některé zboží či služby jsou navíc i v těchto zemích od DPH osvobozeny. [14]

Jednotná sazba DPH je nejférovější a nejčestnější daň pro celou společnost. Mezi důvody pro zavedení jednotné daně patří např. to, že odstraňuje protekční skupiny jednotlivých oblastí podnikání, stát získává rychlý nástroj výběru daní a zatěžuje všechny skupiny obyvatel stejně. [15]

Problematika týkající se sazeb daně uplatňovaných ve stavebnictví je podrobně popsána ve třetí části diplomové práce.

2.10 Osvobození od daně

Z § 2 odst. 3 ZDPH vyplývá, že plnění, která jsou předmětem daně, mohou být buď osvobozená, nebo zdanitelná. Osvobozená plnění lze z pohledu možnosti uplatnit nárok na odpočet rozdělit na ta, u kterých ZDPH nárok na odpočet nepřiznává (§ 51), a na plnění, kde je nárok na odpočet zachován (§ 63). Pokud jde o druhou skupinu, jsou to většinou přeshraniční transakce, kdy ke spotřebě dochází mimo tuzemsko. Někdy jsou též nazývána plněními s nulovou sazbou, což dobře vystihuje jejich status v rámci celého systému.

2.10.1 Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně

V § 51 ZDPH je uveden výčet všech plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, která jsou konkrétně vymezena z hlediska podrobnějších podmínek pro uplatňování osvobození v § 52 až 62. Jedná se o základní poštovní služby a dodání poštovních známek, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, penzijní činnosti,

pojišťovací činnosti, převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení, výchovu a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her, ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a o dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně. Některá tato osvobození jsou omezena okruhem osob, což znamená, že se uplatní pouze tehdy, provádějí-li danou činnost např. neziskové nebo veřejnoprávní subjekty nebo subjekty s konkrétní licencí. Jiná osvobození jsou dána pouze povahou služby bez ohledu na to, jaký subjekt ji poskytuje.

Tato plnění je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty podle toho, co nastane dříve a uvede je také do daňového přiznání. Daň z osvobozeného plnění nepočítáme, jen přiznáváme uskutečnění tohoto osvobozeného plnění a uvádíme jen do řádku č. 50 daňového přiznání.

2.10.2 Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně

Podle § 63 odst. 1 ZDPH jsou od daně s nárokem na odpočet daně osvobozena dále uvedená osvobozená plnění za podmínek stanovených v § 64 až § 71 ZDPH jako je dodání zboží do jiného členského státu EU, pořízení zboží z jiného členského státu EU, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, osvobození ve zvláštních případech, přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží, přeprava osob a dovoz zboží.

Plátce, který uskutečňuje plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet, je povinen přiznat uskutečnění tohoto plnění ke dni jeho uskutečnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak – většinou zákon stanoví jinak, jak u zboží, tak i u služeb do EU i třetích zemí. Taková plnění je plátce povinen uvést do daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Hodnota plnění se stanoví dle § 36 ZDPH, podle kterého se stanoví základ daně. Při opravě základu daně u těchto plnění se postupuje podle § 42 a 43 ZDPH. [23]

2.11 Odpočet daně

2.11.1 Nárok na odpočet daně

Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění svých ekonomických činností. V tomto případě má nárok na odpočet daně v plné výši. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem, kdy nastala povinnost přiznat daň na výstupu.

Plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, pro účely uskutečňování plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, pro účely uskutečňování plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by u těchto přijatých zdanitelných plnění měl plátce nárok na odpočet daně a pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku. Další případy uvádí § 72 zákona o DPH.

Použije-li plátce přijatá zdanitelná plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn dle § 72 odst. 6 ZDPH uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně, pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo § 76 ZDPH.

2.11.2 Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně

Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém jsou splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 73 ZDPH. Zde je mimo jiné uvedena podmínka existence daňového dokladu jako časová podmínka pro uplatnění odpočtu a to vždy, kromě intrakomunitárních plnění pořízených od osoby povinné k dani z jiného členského státu. V tomto případě je možné nárok prokázat i jiným způsobem § 73 odst. 1 písm. b) ZDPH.

Pokud na daňovém dokladu chybí DIČ nebo údaje rozhodné pro stanovení daně, není možné toto na daňový doklad příjemcem doplnit a není možné nárok na odpočet prokázat jinými způsoby. Tuto zdánlivou maličkost je třeba vzít na vědomí, neboť absence či chybné uvedení jmenovaných náležitostí zapříčiní neplatnost daňového dokladu pro účely uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu.

Nárok na odpočet vzniká dnem, kdy vzniklo zdanitelné plnění a daňová povinnost plátcí. Toto se netýká odpočtu daně v případech pořízení zboží z jiného členského státu a reverse charge u poskytnutí služeb, kde nárok na odpočet vzniká a může být také uplatněn nejdříve v období, kdy vznikla daňová povinnost na výstupu.

Prvním okamžikem uplatnění nároku na odpočet je den, kdy plátce obdrží daňový doklad. Lhůta na uplatnění odpočtu je tříletá a běží od chvíle, kdy nárok na odpočet vzniká, nikoli od chvíle, kdy je možné nárok na odpočet nejdříve uplatnit. U odpočtu v poměrné výši

a uplatnění kráceného odpočtu je nutné nárok uplatnit nejpozději do konce toho kalendářního roku, ve kterém nárok na odpočet mohl být uplatněn nejdříve.

2.11.3 Oprava odpočtu daně

Problematika oprav odpočtu daně v rámci § 74 ZDPH se věnuje opravám odpočtu daně v případech, kdy byla provedena oprava základu daně a výše daně z důvodů uvedených v § 42 ZDPH.

Je-li provedena oprava základu daně nebo výše daně, která má za následek snížení daňového odpočtu, je plátce povinen opravu odpočtu daně provést za zdaňovací období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti opravu odpočtu provést. Je-li naopak provedena oprava základu daně nebo výše daně, která má za následek zvýšení daňového odpočtu, je plátce daně oprávněn opravu odpočtu provést na základě přijatého opravného daňového dokladu a to nejdříve za zdaňovací období, ve kterém došlo k opravě základu daně a výše daně, nejpozději do 3 let od konce zdaňovacího období, jehož se oprava týká.

2.11.4 Odpočet daně v poměrné výši

V § 75 ZDPH je vymezeno, jak uplatnit nárok na odpočet daně u pořízeného zdanitelného plnění, u něhož je v okamžiku pořízení plátcí daně známo, že jej bude používat jak pro uskutečňování svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími. Plátce daně, který použije přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností a současně i v rámci činností, které s ekonomickými činnostmi nesouvisejí (např. pro soukromé účely plátce nebo jeho zaměstnanců, pro účely darování atp.), má v podstatě tak jako doposud dvě možnosti, jak nárok na odpočet daně na vstupu uplatnit:

- uplatnit odpočet daně v poměrné výši, anebo
- uplatnit odpočet daně v plné výši a použití pro účely nesouvisející s ekonomickou činností průběžně na výstupu zdaňovat jako dodání zboží za úplaty dle § 13 odst. 4 písm. a) nebo dodání služby za úplaty dle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH.

Výše poměrného nároku na odpočet daně se vypočte pomocí poměrného koeficientu, který se určí jako procentní podíl odpovídající využití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost. Poměrný koeficient se pak zaokrouhlí na celé procento nahoru. Zákon ovšem nestanovuje žádnou specifickou metodu pro stanovení podílu přijatého

zdanitelného plnění pro ekonomické činnosti. Plátce si sám zvolí jakoukoliv objektivní metodu pro stanovení procentního podílu použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost, přičemž je možné využít např. knihu jízd, záznamy o časovém využití majetku, poměr podlahové plochy, poměr příjmů nebo výnosů atp. Veškeré záznamy sloužící pro výpočet poměrného koeficientu by měl plátce daně vést v evidenci, aby byl schopen výši uplatněného poměrného odpočtu před správcem daně obhájit. Poměrný odpočet se pak vypočítá jako součin daně na vstupu a poměrného koeficientu.

Opravu plátce uvede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém po uskutečnění zdanitelného plnění je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, jehož se oprava týká.

2.11.5 Odpočet daně v krácené výši

Pokud plátce používá přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, má povinnost krátit nárok na odpočet daně dle § 76 ZDPH.

V tomto případě se výše odpočtu daně vypočte jako součin daně na vstupu a koeficientu. Ten se zjistí jako procentní podíl, v jehož čitateli je součet hodnot uskutečněných plnění, u kterých má plátce nárok na odpočet daně. Ve jmenovateli se objeví celkový součet hodnoty v čitateli a součtu hodnot uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Do tohoto výpočtu se nezapočítává prodej dlouhodobého majetku, poskytnutí finančních služeb a převod nebo nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor.

Pro výpočet tohoto nároku ve zdaňovacích obdobích běžného kalendářního roku plátce použije koeficient vypočtený z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku při vypořádání odpočtu daně. Pokud tyto údaje neexistují, stanoví se koeficient podle kvantifikovaného odhadu. [23]

2.11.6 Vyrovnání odpočtu daně

Vyrovnání odpočtu se dle § 77 zákona o DPH uplatňuje v případě jiného obchodního majetku, než je dlouhodobý majetek a při změně způsobu použití daného vstupu, např. pokud zásoba, u které byl pořízen plný nárok na odpočet, bude plně nebo částečně využita v rámci uskutečňovaných osvobozených plnění bez nároku na odpočet. Vyrovnání odpočtu daně

plátce uvede ve zdaňovacím období, v němž došlo k příslušnému použití daného obchodního majetku a provede jej jako rozdíl mezi výší nároku v okamžiku použití majetku a výší původně uplatněného odpočtu daně. Opět platí, že v případě zvýšení nároku lze vyrovnání provést, v případě snížení nároku je nutné vyrovnání provést.

2.11.7 Úprava odpočtu daně

Úprava odpočtu se týká jak případů změny způsobu užití daného majetku, tak i pohybu koeficientu krácení o víc než 10 procentních bodů, nadále pouze pořízeného dlouhodobého majetku (nikoli tedy například zásob), jak je stanoveno v § 78. Lhůta pro úpravu odpočtu daně činí pět let a počíná běžet od kalendářního roku, v němž byl odpočet uplatněn, ovšem s tím, že pro nemovitosti se lhůta stanoví na 10 let. [12]

2.12 Registrace plátce

2.12.1 Povinná a dobrovolná registrace plátce

Osoba povinná k dani uvedená v § 6 je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat dle § 4a ZDPH. Taktéž plátce uvedený v § 6a až 6e je povinen podat přihlášku k registraci a to do 15 dnů ode dne, ve kterém se stal plátcem.

Dle § 94a si může přihlášku k registraci podat osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně a to nejdříve a také osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku. Přihlášku mohou tyto osoby podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne, kdy jí byla zrušena registrace plátce z důvodu závažného porušení povinností vztahujících se ke správě daně.

2.12.2 Registrace identifikované osoby

Dle § 97 ZDPH je identifikovaná osoba povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala identifikovanou osobou. V souladu se ZDPH se jedná o osobu povinnou k dani (neplátce) nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, pokud v tuzemsku pořizuje zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně. Přitom nesmí dojít

k překročení limitu 326.000 Kč, jinak se tato osoba stane běžným plátcem DPH. Tato problematika je podrobněji popsána v části týkající se daňových subjektů ze ZDPH.

2.12.3 Povinný registrační údaj

V přihlášce k registraci plátce je osoba povinná k dani povinná dle § 96 ZDPH uvést také čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, pokud jsou používány pro ekonomickou činnost, taktéž je oprávněna určit, která čísla účtů budou zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup.

2.12.4 Zveřejnění údajů z registru plátců a identifikovaných osob

Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup údaje z registru plátců a identifikovaných osob a to daňové identifikační číslo plátce nebo identifikované osoby, obchodní firmu nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlo plátce nebo identifikované osoby a číslo účtu určené v přihlášce k registraci plátce ke zveřejnění nebo údaj, že žádné takové číslo účtu nebylo určeno, jak je uvedeno v § 98 ZDPH.

2.13 Zdaňovací období

Dle § 99 ZDPH je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10 000 000 Kč, pokud není nespolehlivým plátcem, není skupinou a změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku, může se dle § 99a rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí. Povinnost oznámit tuto skutečnost správci daně nevzniká, pokud v bezprostředně předcházejícím kalendářním roce bylo jeho zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí.

2.14 Daňové přiznání a splatnost daně

Plátce je povinen dle § 101 ZDPH do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, a to i v případě, že plátcovi nevznikla daňová povinnost. Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, tedy do 25 dnů po skončení příslušného zdaňovacího období.

2.15 Souhrnné hlášení

Plátce je dle § 102 ZDPH povinen podat souhrnné hlášení, pokud uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném státu EU, poskytnul služby s místem plnění v jiné zemi EU podle základního pravidla § 9 ZDPH, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, je-li příjemce služby povinen přiznat daň, jestliže přemístil obchodní majetek do jiného členského státu nebo dodal zboží kupujícímu v rámci tzv. třístranných obchodů a je v postavení prostřední osoby.

V případě identifikované osoby, jak je uvedeno v § 102 odst. 2 ZDPH, je povinnost podat souhrnné hlášení, jestliže uskutečnila poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, s výjimkou poskytnutí služby, které je v JČS osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v JČS, za podmínky že je povinen přiznat daň příjemce služby, a to ve lhůtě do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém bylo plnění uskutečněno.

Jedná-li se o čtvrtletního plátce, podává hlášení většinou čtvrtletně. Měsíční hlášení musí podat tehdy, pokud je měsíční plátce DPH anebo uskutečnil dodání zboží do jiného státu EU osobě registrované k dani v jiném státě EU. Lze ho podat pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně. Pokud je souhrnné hlášení podáno prostřednictvím datové zprávy, která není podepsána uznávaným elektronickým podpisem nebo není odeslána prostřednictvím datové schránky, musí být potvrzeno za podmínek uvedených v daňovém řádu ve lhůtě pro podání souhrnného hlášení. Údaje o hodnotě dodaného zboží nebo poskytnuté služby se uvádějí v české měně. [6]

3 SPECIFIKA UPLATŇOVÁNÍ DPH VE STAVEBNICTVÍ

Od 1. ledna 2012 nabyla účinnosti úprava režimu přenesení daňové povinnosti při poskytování stavebních nebo montážních prací zakotvená v § 92e ZDPH. Režim přenesení daňové povinnosti – tzv. reverse charge, je v rámci uplatňování DPH režimem specifickým. Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má poskytovatel plnění (plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil), v režimu přenesení daňové povinnosti je povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu přenesena na příjemce plnění. [22]

Jelikož nedošlo ke sjednocení sazby daně, jak bylo plánováno od roku 2013, je na místě se v této části diplomové práce zaměřit rovněž na rozdílné sazby daně ve stavebnictví.

Z důvodu zamezení daňovým únikům, které se ve velké míře vyskytují při platbách DPH a také úzce souvisí s režimem přenesení daňové povinnosti, zavedla novela ZDPH s účinností od 1. 1. 2013 nový právní institut tzv. nespolehlivého plátce. Tato problematika bude podrobněji vysvětlena na závěr této části diplomové práce. Stejně tak i tuzemský reverse charge byl zaveden z důvodu boje proti daňovým únikům.

3.1 Režim přenesení daňové povinnosti

Tento režim vychází z článku 199 Směrnice Rady 2006/112/ES, který umožňuje, aby členské státy stanovily, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, které je dodáno vyjmenované zboží nebo poskytnutí některé z uvedených služeb.

„Česká republika s účinností od 1. 4. 2011 této možnosti využila a zavedla režim přenesení daňové povinnosti u dodání zlata (§ 92b), dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k zákonu o DPH (§ 92c), obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů (§ 92d) a poskytnutí stavebních nebo montážních prací (§ 92e s účinností od 1. 1. 2012)“, jak tvrdí Ledvinková (2012, str. 446).

Tento režim se používá mezi plátcí DPH při uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku. Jedná se tedy o přenesení daňové povinnosti z dodavatele na odběratele u zákonem stanoveného zboží a služeb. Jestliže plátce poskytne toto zboží či službu osobě, která není plátcem daně, zatíží poskytnuté plnění daní na výstupu.

Při použití tohoto režimu poskytovatel plnění uskuteční plnění za úplaty bez daně a příjemce tohoto plnění, je povinen přiznat a zaplatit daň na výstupu, a to ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud přijaté zdanitelné plnění použije ke svým zdanitelným plněním, má samozřejmě současně nárok na odpočet daně. Plátce, který uskuteční zdanitelné plnění s místem plnění jinému plátcí v režimu přenesení daňové povinnosti, je povinen vystavit daňový doklad, jehož náležitosti jsou uvedeny ve druhé kapitole diplomové práce. Zároveň je plátce povinen uvést na doklad sdělení, že daň odvede zákazník, jak je uvedeno v § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH. Rovněž musí vést v evidenci pro účely DPH za každé zdaňovací období DIČ plátce, pro kterého se zdanitelné plnění uskutečnilo, datum UZP, základ daně, rozsah a předmět plnění. Za správnost vypočtené daně odpovídá plátce, pro kterého je plnění uskutečněno. Povinnost přiznat a zaplatit daň nastává ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Plátce, který poskytuje plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, uvede toto plnění do ř. 25 daňového přiznání. Naopak plátce, který plnění přijal, uvede tuto skutečnost do ř. 10 daňového přiznání (případně ř. 11) a nárok na odpočet uvede do ř. 43 (případně ř. 44), pokud mu tento nárok náleží. Oba jsou povinni vést za každé zdaňovací období evidenci pro účely DPH. Poskytovatel plnění zde uvádí daňové identifikační číslo plátce, pro kterého se plnění uskutečnilo, příjemce naopak uvádí DIČ plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah a předmět plnění. Jejich další povinností je předložit správci daně současně s daňovým přiznáním výpis z evidence pro účely DPH, a to ve formátu a struktuře, která je zveřejněna správcem daně. [4]

3.1.1 Výhody přenesení daňové povinnosti

Nespornou výhodou přenosu daňové povinnosti je snížení administrativní náročnosti pro subdodavatele, kteří zpravidla nejsou s ohledem na omezený rozsah svého podnikání schopni dodržovat náročné standardy dané ZDPH. Jedná se tedy o specifickou podporu malého podnikání, která by měla vyústit i ve zvýšenou samostatnou aktivitu v těchto oborech, a zároveň se jedná o nastolení vyšší míry jistoty pro jejich odběratele a o úsporu času a práce při kontrole dodavatelů, když se podnikatelé v případě subdodavatelsky dodávaných prací mohou soustředit na kvalitu poskytnutého plnění, tedy na hmotnou stránku přijatých plnění.

Tento systém vede také k významnému snížení nákladů a úsilí při prokazování fakticity přijatých zdanitelných plnění před správcem daně, neboť významná část formálních nástrojů k prokazování přechází do rukou odběratelů prací.

To na straně státu směřuje taktéž ke snížení administrativních nákladů spojených s prokazováním skutečného stavu, který je předmětem kontroly správců daně, a zvyšuje to jistotu daňových subjektů při kontrolní činnosti správců daně, která je ohrožována neočekávaným chováním dodavatelů daňového subjektu pro správce daně. Taktéž to vede ke zrychlení daňových kontrol či postupů k odstranění pochybností a k rychlejší výplatě nadměrných odpočtů v bezproblémových případech. [20]

3.1.2 Režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví

Do konce roku 2011 platil u stavebních a montážních prací klasický systém fungování DPH, kdy stavební či montážní práce byla zdaněna poskytovatelem služby a příjemci si za zákonem stanovených podmínek uplatnil odpočet DPH. Nově od roku 2012 se při poskytnutí stavebních a montážních prací, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, dle § 92e ZDPH uplatní zvláštní režim přenesení daňové povinnosti.

Tento režim je povinen použít plátce, který poskytne vymezené stavební nebo montážní práce s místem plnění v tuzemsku jinému plátcovi pro jeho ekonomickou činnost. Současně platí, že tento režim má v tomto případě povinnost použít i příjemce plnění.

Příjemce plnění je povinen přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Při poskytnutí stavebních a montážních prací se jedná o den, kdy byla služba poskytnuta nebo kdy byl vystaven daňový doklad, s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to ten den, který nastane dříve. Stavební práce jsou obvykle poskytovány na základě smlouvy o dílo, v tom případě se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání nebo jeho dílčí části. Tyto práce mohou být také poskytovány jako dílčí plnění, které se považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě.

V případě, kdy plátce poskytuje stavební nebo montážní práce příjemci, který není plátcem DPH a samozřejmě také pokud tyto práce poskytuje neplátce, se tento režim nepoužije. O režim přenesení daňové povinnosti se nejedná také v situaci, kdy příjemce plnění pořizuje přijaté zdanitelné plnění výlučně pro soukromou potřebu, nebo výlučně pro plnění,

kteře není předmětem daně a není v postavení osoby povinné k dani. Zde se jedná o běžný mechanismus, kdy plátce, který toto plnění uskutečnil, uplatní daň na výstupu, daň přizná a zaplatí. Generální finanční ředitelství doporučuje, pro jistotu poskytovatele plnění při stanovení správného režimu, aby příjemce plnění již ve smlouvě písemně prohlásil, zda přijaté zdanitelné plnění použije výhradně pro účely, které nejsou předmětem daně, respektive že příjemce plnění nevystupuje v pozici osoby povinné k dani. Toto doporučení je pro praxi poněkud komplikované, jelikož plátcí mezi sebou žádné smlouvy neuzavírají, za podmínky, že nejde o velké zakázky. Pokud je plnění ale třeba jen z části přijímáno pro více účelů, přičemž část je pro účely, kdy příjemce vystupuje jako osoba povinná k dani, půjde o plnění podléhající celkově režimu přenesení daňové povinnosti. [4]

3.1.2.1 Povinnosti poskytovatele plnění v režimu přenesení daňové povinnosti

Poskytovatel stavebních a montážních prací má v rámci režimu přenesení daňové povinnosti na DPH povinnost vystavit daňový doklad a to do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění se všemi náležitostmi daňového dokladu, kromě výše daně, kde místo toho musí uvést sdělení, že daň odvede zákazník. Dále je povinen vést evidenci o plnění poskytnutých v režimu přenesení daňové povinnosti a výpis z této evidence předložit správci daně. Nakonec vykáže poskytnutí těchto plnění v daňovém přiznání.

3.1.2.2 Povinnosti příjemce plnění v režimu přenesení daňové povinnosti

Plátce, který v rámci svých ekonomických činností přijímá službu stavebních a montážních prací, která podléhá režimu přenesení daňové povinnosti má povinnost přiznat a zaplatit daň z přijatého plnění a to ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto daň přiznává v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období. Výši daně už nyní nesmí doplnit na daňový doklad obdržенý od poskytovatele, ale je povinen ji uvést v evidenci pro účely DPH, kterou předloží správci daně. Zároveň odpovídá za správnost uvedené daně. Příjemce má ale také možnost odpočtu daně na vstupu u takto přijatého zdanitelného plnění. Tento nárok příjemce plnění se řídí obecnými podmínkami pro nárok na odpočet daně tak, jak jsou uvedeny v první části diplomové práce. Nárok vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat, tzn. ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud ale příjemce použije přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely uplatní nárok na odpočet daně v částečné výši. Taktéž platí i pravidla pro úpravy či krácení odpočtu. [5]

Níže je uvedena tabulka, ve které je stanoveno, jakým způsobem se postupuje v případě poskytnutí stavebních prací podle §92 e ZDPH.

Tab. 3. 1 Poskytnutí stavebních prací na nemovitosti v ČR podle § 92e ZDPH

č.	Poskytovatel	Příjemce	Daňová povinnost
1.	Tuzemský plátce	ORD v EU (neplátce)	§ 94 odst. 2 ZDPH – plátce uvedený v § 6a až 6e ZDPH je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stal plátcem ORD v EU se musí registrovat k dani v ČR a dle § 108 odst. 1 písm. g) ZDPH – musí přiznat a zaplatit daň správci daně – daň samovyměří (podat DAP, uvést v ř. 25 a současně podat výpis z evidence v elektronické podobě)
2.	ORD k dani v EU, která má české DIČ	ORD v EU (neplátce)	§ 94 odst. 2 ZDPH – plátce uvedený v § 6a až 6e ZDPH je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stal plátcem příjemce se musí registrovat v ČR k dani a přijaté plnění samovyměřit (postup stejný jako v předchozím příkladu)
3.	ORD k dani v EU, která nemá české DIČ	ORD v EU (neplátce)	§ 94 odst. 2 ZDPH – plátce uvedený v § 6a až 6e ZDPH je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stal plátcem poskytovatel se registruje v ČR k DPH a daň odvede, § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH
4.	ORD k dani v EU	Tuzemský plátce	§ 10 ZDPH, samovyměří tuzemský plátce § 108 odst. 1 písm. c) - § 94 odst. 2 ZDPH by se uplatnil v případě, kdy příjemcem služby je tuzemský podnikatel, neplátce, pak se musí registrovat CZ podnikatel k dani a daň přiznat.

Zdroj: Ledvinková, DPH v příkladech k 1. 4. 2012, str. 461 + aktualizace

3.1.3 Režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví u obcí

Dle § 5 odst. 3 ZDPH se stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu, při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to ani v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu. Z uvedeného tak vyplývá, že při uskutečňování těchto činností nejsou uvedené subjekty osobou povinnou k dani, tyto činnosti nejsou předmětem daně a to ani v případě, že uvedené subjekty jsou plátcí DPH z titulu uskutečňování činnosti ekonomické.

Dle § 92e ZDPH se režim přenesení daňové povinnosti uplatní u stavebních prací, odpovídajících kódům 41 až 43 Klasifikace produkce CZ-CPA, poskytnutých plátcem jinému plátcí. Pokud budou stavební a montážní práce poskytnuty uvedeným subjektům zcela výlučně pro výkon veřejnoprávní činnosti, nejsou zde uvedené subjekty v pozici odběratele – osoby povinné k dani, respektive plátce a přenesení daňové povinnosti se na ně nevztahuje. Jsou-li však uvedené subjekty i registrovaným plátcem daně, je nutné, aby v rámci objednání stavebních prací nebo při uzavření příslušné smlouvy bylo objasněno, v jaké pozici v daném případě vystupují.

Pokud uvedené subjekty přijmou jako plátce stavební a montážní práce, které využijí i pro svoji ekonomickou činnost, vztahuje se na ně přenesení daňové povinnosti. Pokud využití stavebních a montážních prací nebude jednoznačné, nebo uvedené subjekty budou mít o budoucím využití plnění pochybnosti či předloží své DIČ, tj. deklarují se v pozici plátce, aniž by uvedené práce blíže upřesnily, uplatní se přenesení daňové povinnosti a to na celý objem přijatých stavebních nebo montážních prací.

Z výše uvedeného vyplývá, že pokud obec, která je současně z důvodů uskutečňování svých ekonomických činností registrovaným plátcem DPH, předloží svému dodavateli stavebních či montážních prací své DIČ, uplatní se přenesení daňové povinnosti a na obec se přesune povinnost přiznat a zaplatit daň. [11]

3.1.4 Stavební a montážní práce podléhající režimu přenesení daňové povinnosti

Klasifikace produkce (CZ-CPA) je dostupná na stránkách Českého statistického úřadu. Režimu přenesení daňové povinnosti podléhá poskytnutí stavebních a montážních prací, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41-43.

Kód CZ-CPA 41 zahrnuje budovy jejich výstavbu. Patří zde také služby developerských subjektů v oblasti bytových a nebytových stavebních projektů.

Kód CZ-CPA 42 obsahuje inženýrské stavby a jejich výstavbu. Zároveň tento oddíl zahrnuje služby developerských subjektů v oblasti inženýrského stavitelství.

Kód CZ-CPA 43 pojímá specializované stavební práce. Jedná se zejména o demoliční, průzkumné, elektroinstalační, instalatérské, topenářské, plynářské, truhlářské, malířské, obkladačské, sklenářské, pokrývačské, izolační, betonářské, zednické práce. Mimo jiné sem patří montáž ocelových konstrukčních prvků, prefabrikovaných dílů, stavba a demontáž lešení a pracovních plošin a také instalace topení, výtahů, klimatizačních, ventilačních a chladících zařízení apod.

Mezi práce související se stavebnictvím, které nepatří do číselného kódu 41-43, a nevztahuje se na ně režim přenesení daňové povinnosti, patří například vrtné práce související s těžbou ropy a zemního plynu, instalace elektromotorů, údržba a opravy průmyslových kotlů, čištění komínů, montáž volně stojícího nábytku, beton připravený k lití, služby související s úpravou krajiny, sanace a čištění zeminy, vody atd. [8]

Nejčastějším problémem z pohledu zařídování se dle praktických zkušeností vyplývajících z dotazů k režimu přenesení daňové povinnosti jeví případy prací, které se svým charakterem mohou vázat jak na oddíl 43, tak na oddíl 33 klasifikace CZ-CPA. Níže jsou uvedeny konkrétní případy zařídění stavebních prací do klasifikace CZ-CPA pro účely DPH.

A. Stavební práce výhradně zařazené do kódu CZ-CPA 41 až 43

- *Pronájem lešení zahrnující jeho postavení a demontáž (CZ-CPA 43)* – pronájem lešení s montáží a demontáží je stavební práce sama o sobě a nezáleží, kde tato práce probíhá.
- *Pronájem bednění, pažicích boxů (CZ-CPA 43)* – bude-li poskytnut včetně montáže.
- *Uvedení kotle do provozu nebo vyřazení z provozu v rámci instalace topení (CZ-CPA 43)* – jedná se o službu, která je součástí služby instalace topení a sleduje tak daňový režim hlavní služby.
- *Dodání a montáž okenních žaluzií (CZ-CPA 43)* – v případě samostatné výměny plátů vertikálních žaluzií nejde o stavební práci v režimu přenesení daňové povinnosti.

- *Dodání hasicího přístroje s montáží (CZ-CPA 43)* – v tomto případě je montáž chápána tak, že je pevně k budově přidělán držák na hasicí přístroj. Pouhá výměna hasicího přístroje bez instalace držáku k budově v režimu přenesení daňové povinnosti není.
- *Instalace plynových nebo elektrických domácích spotřebičů (CZ-CPA 43)* – zde se jedná např. o instalaci karmy, která je v režimu přenesení daňové povinnosti, ale instalace plynového sporáku (volně stojícího) do tohoto režimu nepatří. Lze sem zařadit pouze vestavěné spotřebiče v kuchyňské lince.
- *Oprava automatických dveří obchodních domů, výrobních hal, skladů, kde součástí opravy je výměna dveřních motorů (CZ-CPA 43)* – samostatná oprava elektromotoru ale není stavební prací.
- *Instalace integrovaných regálů ve skladu (CZ-CPA 43)* – zde musí být zajištěná dostatečná integrita regálu se stavbou, pouhé přišroubování ke zdi z důvodu zabezpečení regálu proti pádu nevypovídá o tom, že se jedná o integrované regály.

B. Plnění, které mohou být dle charakteru stavební práce zařazené v kódu CZ-CPA 41 až 43 nebo se o stavební práce nejedná

- *Průmyslová klimatizace, průmyslové kotle* – instalace topení, ventilace a klimatizace (sub-kategorie 43.22.12 CZ-CPA) zahrnuje také instalace klimatizačních, ventilačních a chladících zařízení pro obydlí, počítačová centra, kanceláře a obchody, včetně souvisejících trubních rozvodů a klempířských prací. Ovšem instalace, oprava a údržba průmyslových klimatizačních a chladících zařízení se sem nezahrnuje.

Kritériem pro posouzení, zda na instalaci klimatizace dopadá režim přenesení daňové povinnosti, je účel jejího použití či využití. V případě, kdy je klimatizace instalována pro obydlí, počítačová centra, kanceláře a obchody, bude zdaňována odběratelem v režimu přenesení daňové povinnosti.

Tomuto režimu podléhají také např. klimatizace zdravotně hygienické, které nelze označit za průmyslové, vytvářející optimální stav mikroklimatu pro pobyt lidí.

- *Výměna čidla bezpečnostního systému stavby (CZ-CPA 80/43)* – v případě výměny čidla, která spočívá ve vyjmutí čidla a zaklapnutí nového čidla do patky, nejedná se o stavební práci a režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní. Naopak tomu bude při výměně čidla, kdy je nutno provést demontáž a následnou montáž.

- *Oprava FTV panelu (CZ-CPA 26/43)* – o režim přenesení daňové povinnosti se jedná v případě, kdy je předmětem závazkového vztahu oprava FTV panelu výměnným způsobem (reinstalace panelu). V případě tzv. generální opravy patří tato činnost do kategorie výroby zboží.
- *Montáž pojezdových kolejnic na záclony (CZ-CPA 43/95)* – jedná-li se o přišroubování kolejnic do stropu, půjde o stavební práci. Naopak při nasazení kolejnic na garnyže jde o drobnou práci zařazenou v oddílu 95 CZ-CPA.

C. Plnění, která nejsou stavební prací zařazenou v kódu CZ-CPA 41 až 43

- *Výměna žárovky na nemovitosti (CZ-CPA 81)* – samotná výměna žárovky, výbojky i světla elektrického osvětlení není v režimu přenesení daňové povinnosti, a to jak v místnosti, v obchodě, na hale nebo u pouličního osvětlení.
- *Pravidelná údržba silnic – posyp šterkem, solí (CZ-CPA 81)* – nejedná se o stavební práci, neboť hlavním smyslem této údržby je udržení sjízdnosti silnice, nikoliv údržba samotné stavby (silnice) pro účely prodloužení její životnosti.
- *Lepení reklam na stěny (CZ-CPA 73)* – instalace různých konstrukcí, panelů pro potřeby reklamy patří do CZ-CPA 43, ale vlastní polepování různých ploch (např. výkladních skříní, plakátovacích stěn, billboardů) reklamou, pokud je poskytováno samostatně patří do CZ-CPA 73.11. a proto se režim přenesení daňové povinnosti nepoužije.
- *Oprava zámku u dveří (výměna vložky FAB) (CZ-CPA 95)* – samotná výměna vložky FAB je zámečnická práce, která není v režimu přenesení daňové povinnosti.
- *Opravy domácích plynových spotřebičů a elektrospotřebičů (CZ-CPA 95)* – tyto opravy nejsou v režimu přenesení daňové povinnosti za předpokladu, že není oprava spotřebiče prováděna výměnným způsobem. [10]

3.1.5 Stanovení výše daně, opravy, zálohy

Pro zdanitelná plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti platí stejná pravidla zdaňování zakotvená v ZDPH. Základem daně je tedy vše, co plátce jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. Pro určení správné sazby daně takového plnění platí ustanovení § 47, případně § 48 a § 48a ZDPH.

Obdobné platí ohledně oprav základu a výše daně. Nastanou-li ve vztahu ke zdanitelnému plnění, které podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, skutečnosti, které zakládají povinnost opravy ve smyslu § 42, 43 ZDPH, provádí se oprava u těchto plnění.

Při přijetí zálohy se v případě zdanitelných plnění podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti neuplatní povinnost přiznat daň. Naopak je tomu u režimu „klasického“ zdanění, kde platí zásada, že pokud není stanoveno jinak, plátce je povinen přiznat daň i ke dni přijetí zálohy, pokud ji přijme dříve, než je uskutečněno zdanitelné plnění. Poskytovatel plnění, který přijme zálohu na stavební práce, u nichž je povinen použít režim přenesení daňové povinnosti, ke dni přijetí úplaty daň na výstupu nepřizná, není ani povinen při přijetí takové úplaty vystavit daňový doklad. Ten bude vystavovat až při uskutečnění zdanitelného plnění. U poskytovatelů plnění, kteří nevedou účetnictví, ale vedou daňovou evidenci, mají od 1. 1. 2013 povinnost přiznat daň z přijatých úplat z tuzemských plnění před uskutečněním zdanitelného plnění.

V případě, kdy byla úplata přijata přede dnem nabytí účinnosti novely ZDPH u režimu přenesení daňové povinnosti, tedy v roce 2011, se základ daně stanoví jako rozdíl mezi celkovou hodnotou zdanitelného plnění a hodnotou přijaté úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění. Jedná se o případ, kdy ještě v roce 2011 u stavebních prací režim přenesení daňové povinnosti nebyl zaveden a poskytovatel plnění požadoval zálohu předem. Pokud plnění nastalo až po novele zákona, tj. po 1. 1. 2012, pak se již na něj vztahuje nový režim. Tedy zbývající částka za uskutečněné zdanitelné plnění po 1. 1. 2012 bude podléhat režimu přenesení daňové povinnosti. Záloha zdaněná v roce 2011 bude ponechána v běžném režimu. Např. firma, plátce daně, uzavře smlouvu o dílo na výstavbu administrativní budovy v září 2011 s investorem, plátcem daně, a do konce listopadu požaduje zálohu ve výši 1 200 000 Kč včetně DPH. Dílo má být dokončeno v květnu 2012 a má stanovenou cenu 5 000 000 Kč bez DPH. Investor zálohu poskytne a na základě daňového dokladu přijatého od stavební firmy uplatní nárok na odpočet za měsíc říjen ve výši 200 000 Kč a rovněž stavební firma odvede za měsíc říjen státu DPH ve výši 200 000 Kč. Po předání stavby v květnu 2012 stavební firma vystaví daňový doklad na úhradu zbývající částky, tj. 4 000 000 Kč. Jelikož se plnění uskutečnilo v době účinnosti novely ZDPH, podléhá uskutečněné plnění režimu přenesení daňové povinnosti. Stavební firma tedy uvede na daňovém dokladu i sdělení, že daň odvede zákazník, pro kterého se plnění uskutečnilo. Na dokladu bude

vyčíslena částka 4 000 000 Kč, DPH 20 %, ale daň zde vypočtena nebude. Za její výpočet a odvod odpovídá příjemce plnění, v tomto případě investor. [4]

3.1.6 Vedení evidence a výpis z evidence pro účely DPH

Vzhledem k tomu, že jde o režim s pravidly zdanění odlišnými od obecného fungování stávajícího systému DPH, je dle § 92a ZDPH dodavateli i odběrateli v této souvislosti uložena povinnost vést evidence pro účely DPH, v níž budou muset uvádět DIČ obchodního partnera, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah a předmět plnění.

Výpis z předmětné evidence je plátce povinen podat ve lhůtě pro podání daňového přiznání, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Generální finanční ředitelství stanovilo povinnost podávat tento výpis elektronicky. Nová XML struktura výpisu a aktualizovaná informace k výpisu z evidence pro daňové účely byla uvedena na webových stránkách Ministerstva financí. Výpis je možné podat prostřednictvím tzv. „EPO podání“ nebo datovou zprávou ve vymezené XML struktuře.

Výpis z evidence z hlediska obsahu v podstatě kopíruje zákonem stanovené požadavky. V aplikaci pro elektronické podání, resp. v příslušné datové zprávě, jsou vyplňovány následující údaje:

- DIČ odběratele/příjemce (odběratel/příjemce uvede na každém řádku samostatně za každé zdanitelné plnění DIČ dodavatele/poskytovatele),
- DIČ dodavatele/ poskytovatele (dodavatel/poskytovatel uvede na každém řádku samostatně za každé zdanitelné plnění DIČ jednotlivého odběratele/příjemce),
- kód předmětu plnění – uvede se jednomístný kód; v případě stavebních a montážních prací půjde o kód č. 4,
- datum uskutečnění zdanitelného plnění (dle daňového dokladu)
- základ daně (uvede se základ daně každého zdanitelného plnění uskutečněného v režimu přenesení povinnosti – každé plnění se uvede na samostatném řádku zaokrouhleno na celé koruny),
- celkovou částku všech uskutečněných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti za dané zdaňovací období uvede dodavatel/poskytovatel zároveň v ř. 25 DAP,

- celkovou částku všech přijatých plnění v režimu přenesení daňové povinnosti za dané zdaňovací období uvede odběratel/příjemce zároveň v ř. 10 nebo ř. 11 DAP
- rozsah plnění (pro kód 4 – stavební a montážní práce, rozsah plnění vyplňován nebude). [8]

3.2 Sazby daně ve stavebnictví

DPH ve stavebnictví vychází z platného ZDPH č. 235/2004 Sb. Ten stanovuje ve vztahu ke stavebnictví konkrétní sazby DPH a způsoby jejich stanovení pro konkrétní stavební díla, práce a materiály. Jak již bylo uvedeno ve druhé části diplomové práce, tak základní sazba je od roku 2013 21 %, snížená 15 % a lze ji uplatnit jen v konkrétních případech.

3.2.1 Sazby daně u bytové výstavby

Dle § 48 odst. 1 ZDPH při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství, vymezenou stavebním zákonem, nebo v souvislosti s opravou těchto staveb, se uplatní snížená sazba daně. Jsou-li tyto práce prováděny na jiné stavbě, jejíž část je určena pro bydlení, uplatní se snížená sazba daně jen u těch prací, které jsou poskytnuty výlučně pro část stavby určenou pro bydlení.

Opravou se rozumí stavební nebo montážní oprava. Jelikož se za opravu považuje také údržba, myslí se údržbou stavební nebo montážní údržba.

U stavebních a montážních prací prováděných subdodavatelsky se uplatní rovněž snížená sazba daně.

Změna stavby dle stavebního zákona je definována jako:

- a) nástavba, kterou se stavba zvyšuje,
- b) přístavba, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou
- c) stavební úprava, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby; za stavební úpravu se považuje též zateplení pláště stavby.

Pro uplatnění sazby daně u stavebních a montážních prací prováděných u výše uvedených stavebních úprav je rozhodující vymezení rodinného domu, bytového domu a bytu dle ustanovení § 48 odst. 2 písm. a) až c) ZDPH. Přesná definice těchto pojmů je uvedena níže.

Z hlediska těchto prací se u rodinného domu a bytového domu posuzuje poměr podlahové plochy pro bydlení k podlahové ploše nebytových prostor. Tento poměr se stanoví v procentech, přičemž pro určení bytového nebo rodinného domu je podstatné vymezení podlahové plochy odpovídající požadavkům na trvalé bydlení. Do úhrnu podlahových ploch rodinného domu nebo bytového domu se započítává plocha všech místností a prostorů určených k bydlení a prostorů, které nejsou určeny k bydlení, jako jsou např. garáže, obchody a kanceláře, rovněž se zde započítává podlahová plocha společných částí domů. Mezi ně patří části určené pro společné užívání, zejména základy, střecha, hlavní svislé a vodorovné konstrukce, vchody, schodiště, chodby, balkóny, terasy, prádelny, sušárny, kočárkárny, kotelny, komíny, společné rozvody tepla, studené a teplé vody, kanalizace, plynu, elektřiny, dále výtahy, hromosvody atd. Nezapočítávají se sem plochy místností či prostorů, které nejsou běžně přístupné uživatelům domu a obvykle slouží jako technologické zázemí, šachty výtahů a podlahové plochy příslušenství domu.

V případě půdní vestavby se rovněž uplatňuje snížená sazba daně, jestliže na základě prací nevznikne nový byt vymezený jako jednotka s celkovou podlahovou plochou nad 120 m². Stejná sazba se použije také při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou bytu, pokud těmito pracemi nedojde k jeho změně na nebytový prostor vymezený jako jednotka.

Stavební a montážní práce prováděné výhradně v části stavby určené pro bydlení, přičemž se jedná o stavbu, která nesplňuje definici rodinného domu nebo bytového domu, podléhají taktéž snížené sazbě daně.

Sníženou sazbu daně nelze uplatnit při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby, která nesplňuje vymezení bytového domu, rodinného domu nebo bytu, s výjimkou stavebních a montážních prací prováděných výlučně na části stavby určené k bydlení. Také se nepoužije při opravách, rekonstrukcích a modernizaci staveb, které jsou určeny pro rekreaci.

3.2.2 Sazby daně u staveb pro sociální bydlení

Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení, včetně jejího příslušenství, změnou dokončené stavby pro sociální bydlení vymezenou stavebním zákonem, včetně jejího příslušenství, nebo v souvislosti s opravou této stavby, se dle § 48a uplatní snížená sazba daně. Ta se uplatní také při poskytnutí stavebních a montážních prací, kterými se bytový dům, rodinný dům, byt nebo prostor, který byl určen k jiným účelům než k bydlení, mění na stavbu pro sociální bydlení.

Mezi stavby pro sociální bydlení dle § 48a odst. 4 ZDPH patří byt pro sociální bydlení, rodinný a bytový dům pro sociální bydlení, ubytovací zařízení pro ubytování příslušníků bezpečnostních sborů nebo pro státní zaměstnance, zařízení sociálních služeb poskytující pobytové služby, školská zařízení pro výkon ústavní výchovy nebo ochranné výchovy a střediska výchovné péče, dětské domovy pro děti do tří let věku, speciální lůžková zařízení hospicového typu atd.

Důležitou podmínkou pro splnění definice bytu pro sociální bydlení, rodinného domu pro sociální bydlení a bytového domu pro sociální bydlení je, že nejprve musí být splněna definice bytu, rodinného domu a bytového domu dle § 48 odst. 2 písm. a) až c) ZDPH. Z toho vyplývá, že u rodinného domu a bytového domu musí být dodržena podmínka, že více než polovina podlahové plochy je určena pro bydlení.

V případě při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou nebo opravou příslušenství staveb pro sociální bydlení, též při výstavbě samostatného příslušenství k již existující stavbě, která odpovídá vymezení stavby pro sociální bydlení, se také uplatní snížená sazba daně.

Sníženou sazbu daně nelze uplatnit u činností nezbytných k přípravě a realizaci stavebních děl a zajištění přípravné fáze výstavby, jako jsou průzkumné a projektové práce, geologické, geodetické a kartografické práce včetně inženýrských prací, které nejsou uvedeny v příloze č. 2 ZDPH, pokud jsou samostatným zdanitelným plněním. Avšak pokud jsou tyto služby poskytovány jako nedílná součást služby jiné, jsou součástí ceny příslušné služby a zdaňují se stejnou sazbou jako poskytnutá služba. [3]

3.3 Základní pojmy ve stavebnictví pro účely ZDPH

Je nutné také definovat některé základní pojmy týkající se problematiky DPH ve stavebnictví, které jsou vymezeny v § 48 a v § 48a ZDPH a které byly použity v předchozím textu diplomové práce. Níže je uveden výčet těch nejdůležitějších z nich.

Stavebními a montážními pracemi se rozumí práce při výstavbě nových staveb, bytů a nebytových prostor a práce při jejich rekonstrukcích, modernizacích, rozšířeních, stavebních úpravách a opravách.

Opravou se rozumí stavební nebo montážní údržba. Součástí stavebních a montážních prací jsou konstrukce, materiály, stroje a zařízení, které se do stavby zabudují nebo zamontují.

Stavbou se rozumí i nedokončená stavba.

Bytem se rozumí soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, která splňuje požadavky na trvalé bydlení. Místnost je místně a prostorově uzavřená část stavby, vymezená podlahovou plochou, stropem a pevnými stěnami. Jedná se tedy o 6 pevných stěn. Za místnost se nepovažují předsazené části stavby (balkon, terasa) a lodžie, a to ani zasklené. Stejně tak to nejsou sklepní kóje ohraničené pevnou stěnou nedosahující stropu nebo ohraničené např. pletivem nebo laťkovou překážkou. Pevnou stěnou se rozumí stěna, kterou nelze odstranit bez použití technických prostředků.

Byt pro sociální bydlení je byt, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m². Celkovou podlahovou plochou se rozumí součet podlahových ploch všech místností bytu, včetně místností, které tvoří příslušenství bytu (chodba, komora, šatna, sklep jako místnost). Nezapočítávají se otevřené terasy, lodžie, balkony a dále podíl na společných částech domu. Příslušenstvím bytu nejsou garáže, stáje nebo stodoly, protože neslouží k bydlení. Byt pro sociální bydlení může být umístěn i v nebytovém domě (např. škola), v komerční budově, apod.

Rodinný dům je stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomu účelu určena, a v níž jsou nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví. Do celkové podlahové plochy se zahrnují i další plochy, které slouží pro účely trvalého bydlení a jsou spojeny s aktivitami v rodinném domě, jako např. krytá terasa, v domě zabudovaný bazén, tělocvična, hobby místnost, zimní zahrada, skladovací prostory, garáž.

Rodinný dům pro sociální bydlení je rodinný dům, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 350 m². Celkovou podlahovou plochou se rozumí součet všech podlahových ploch místností. Nezapočítávají se plochy prostor, tj. neuzavřené terasy, lodžie, průchody, průjezdy. Do celkové plochy se započítává i garáž, pokud je součástí domu. Vedlejší stavby, které jsou postaveny mimo rodinný dům (garáže, tělocvična, venkovní bazén, přístřešek pro popelnice), se do celkové plochy nezapočítávají.

Bytovým domem se rozumí stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy určena pro trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena. Do úhrnu podlahových ploch se započítává podlahová plocha všech místností a prostor určených k bydlení, dále prostorů, které jsou určeny k jinému účelu (garáže, obchody, kanceláře), společných prostor (hala, chodby, schodiště, sklepy, balkony, terasy, prádelny, sušárny, kočárkárny) a podloubí, průjezdů, pasáží apod. Do úhrnu se nezapočítává plocha těch místností a prostorů, které nejsou běžně přístupné uživatelům domu a obvykle slouží jako technologická zařízení (kotelny, transformovny, dílny na údržbu, šachty výtahů, prostory pro vzduchotechniku, apod.).

Bytový dům pro sociální bydlení je bytový dům, ve kterém jsou pouze byty pro sociální bydlení, tzn. byty o podlahové ploše do 120 m². V domě mohou být i prostory pro podnikatelské aktivity, ale nesmí dojít k převaze těchto aktivit nad sociálním bydlením.

Stavba pro rodinnou rekreaci je stavba, která je k tomuto účelu určena, může mít nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží.

Stavba ubytovacího zařízení je stavba nebo její část, kde je poskytováno ubytování a služby s tím spojené. Jedná se o hotely, motely, penziony, ubytovny, koleje, svobodárny, internáty, kempy, aj.

Jiné stavby pro sociální bydlení jsou stavby, které slouží jako ubytovací zařízení pro ubytování příslušníků bezpečnostních sborů nebo státních zaměstnanců, zařízení sociálních služeb, školská zařízení pro výkon ústavní a ochranné výchovy, střediska výchovné péče, internáty škol pro žáky se zdravotním postižením, zvláštní dětská zařízení (kojenecké ústavy, dětské domovy pro děti do 3 let), zařízení pro děti vyžadující okamžitou pomoc, zařízení pro výkon pěstounské péče, domovy péče pro veterány, speciální lůžková zařízení hospicového typu.

Společné části domu jsou části domu určené pro společné užívání, zejména základy, střecha, hlavní svislé a vodorovné konstrukce, vchody, schodiště, chodby, balkony, terasy, prádelny, sušárny, kočárkárny, kotelny, komíny, výměníky tepla, společné rozvody tepla, společné rozvody teplé a studené vody, kanalizace, plynu, elektřiny a vzduchotechniky, dále výtahy, hromosvody, společné antény, a to i když jsou umístěné mimo dům apod.

Příslušenství rodinného domu a bytového domu mohou být garáže, zahradní altány, kůlny, skladové prostory pro dům, podzemní stavby (jímky, jámy pro měřicí zařízení, čističky odpadních vod sloužící domu, vinné sklepy, stavby pro tepelná čerpadla), oplocení, přípojky na veřejné rozvodné sítě a kanalizace ve vlastnictví majitelů domu, připojení drobných staveb na rozvodné sítě a kanalizaci, studny a bazény. Příslušenstvím rodinného domu a bytového domu nejsou plošné stavby.

Příslušenstvím bytu jsou místnosti a prostory, které jsou určeny k tomu, aby byly užívány s bytem, např. komora, skle, dřevník, kolna. Jedná se o místnosti a prostory, bez nichž by nebylo možné byt užívat v rozsahu, který je pro užívání bytu určen. Garáž není nikdy příslušenstvím bytu.

Plošná stavba je stavbou nemovitou, tj. taková, která je spojená se zemí pevným základem, může být příslušenstvím bytu nebo bytového domu. Např. stavba, která slouží k parkování vozidel. Jestliže stavba není spojená se zemí pevným základem, jedná se o zpevnění pozemku, např. zámková dlažba, chodníky, odstavné plochy pro vozidla, dlažby a obruby, opěrné zdi, zahradní jezírka. [3]

3.4 Nespolehlivý plátce

Stavební a montážní práce jsou rozšířenou oblastí výskytu daňových úniků v ČR. U stavebních prací docházelo ve velké míře k vědomě nesprávnému uplatnění snížené sazby daně, tudíž nižšímu odvodu DPH. Často se podvody ve stavebnictví týkaly i nároku na odpočet daně. Příjemci zdanitelného plnění si z přijatých stavebních prací uplatňovali nárok na odpočet daně, i když plátce, který toto plnění uskutečnil, daň nezaplatil nebo vůbec nepřiznal. V důsledku toho docházelo k vysokým daňovým únikům.

S účinností od 1. 1. 2013 ZDPH obsahuje ustanovení § 106a, které určuje podmínky pro aplikaci nového právního institutu tzv. nespolehlivého plátce. Tento institut, zejména v kombinaci s § 109 odst. 3 ZDPH, by měl především sloužit jako efektivní nástroj v boji proti daňovým únikům v oblasti DPH.

3.4.1 Důvody vedoucí ke vzniku nespolehlivého plátce

Za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se považují situace kdy:

- Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech platebním výměrem vyměřena nebo doměřena DPH v minimální výši 500 tisíc Kč. Do výše minimální částky se nezahrnuje případné příslušenství daně.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze přihlížet výhradně k porušením plnění povinností nastalým v řízeních nebo v souvislosti s řízením, která byla zahájena po 1. 1. 2013.

- Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, neboť plátce se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto správce daně po 1. 1. 2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen.

- Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, neboť u plátce je po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na DPH ve výši minimálně 10 mil. Kč bez příslušenství daně, a to z daňových povinností vyměřených, případně doměřených po 1. 1. 2013, a tento stav v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí trvá.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce se v tomto případě za nedoplatek považuje neuhrazená částka daně ode dne uplynutí lhůty splatnosti, resp. náhradní lhůty splatnosti uvedené v platebním výměru.

Jednotlivá porušení plnění daňových povinností ve smyslu předchozích bodů posoudí správce daně vždy s ohledem na osobu plátce a jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem. Správce daně při posuzování porušení plnění zákonných povinností vždy zohlední také objektivní důvody, které vedly k nesplnění zákonných povinností plátce. Může se jednat např. o živelné pohromy, závažné zdravotní důvody, důvody vzniku platební neschopnosti či jiné objektivní překážky, které plátcí bránily v řádném plnění daňových povinností.

3.4.2 Rozhodnutí o přidělení statusu nespolehlivého plátce

Rozhodnutí o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem, vydá správce daně na základě posouzení porušení povinností, jakož i dalších okolností, které byly popsány výše. Skutkové východiska a závěry tohoto posouzení uvede správce daně do odůvodnění svého rozhodnutí. Proti tomuto rozhodnutí lze podat odvolání do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí a podané odvolání má odkladný účinek. Nespolehlivým plátcem se proto plátce stane dnem nabytí právní moci.

Ve výjimečných případech se rozhodnutí o tom, že plátce je nespolehlivým, může stát vykonatelným již doručením tohoto rozhodnutí. Toto by nastalo v důsledku aplikace odst. 3 § 106a ZDPH, dle něhož správce daně může vyloučit odkladný účinek odvolání. Tento postup správce daně využije ve zcela výjimečných případech, kdy se plátce významně podílí na ohrožení veřejného zájmu řádného výběru daně.

3.4.3 Rozhodnutí o změně statusu

Plátce, který se na základě rozhodnutí správce daně stal nespolehlivým plátcem, může podat ke správci daně žádost o vydání rozhodnutí, že již není nespolehlivým plátcem. Tuto žádost může plátce poprvé podat nejdříve po 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým správce daně rozhodl o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem.

Správce daně žádosti vyhoví a rozhodne, že již plátce není nespolehlivým plátcem, pokud plátce po dobu 1 roku závažným způsobem neporušil své povinnosti vztahující se ke správě daně, resp. pokud nenastaly důvody ke vzniku nespolehlivého plátce.

Pokud plátce naopak nesplní výše zmíněnou podmínku, správce daně žádost zamítne. Plátce pak může podat žádost znovu, opakovaně, vždy ale nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým správce daně zamítl původní či předchozí žádost.

3.4.4 Zdaňovací období nespolehlivého plátce

Plátce, který je dle pravomocného, resp. účinného rozhodnutí správce daně nespolehlivým plátcem, se nemůže rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí.

3.4.5 Ručení za daň nezaplacenou nespolehlivým plátcem

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.

Povinnost správce daně zveřejnit tímto způsobem informaci o tom, že plátce buď je, nebo není, nespolehlivým plátcem vyplývá z ustanovení § 106a odst. 6 ZDPH. Informace je takto zveřejňována vedle dalších údajů z registru plátců na internetové adrese:

http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=2

Pro možnost aplikace institutu ručení je rozhodující datum zveřejnění informace o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem. [9]

4 PRAKTICKÁ APLIKACE DANÉ PROBLEMATIKY VE FIRMĚ GEPA ZLÍN, SPOL. S R. O.

Poslední část diplomové práce bude zaměřena na praktické případy stavební firmy GEPA Zlín, spol. s r. o., které budou rozděleny na výstupy a vstupy této firmy. Nejprve zde bude názorně charakterizován režim přenesení daňové povinnosti, který od roku 2012 platí rovněž u stavebních a montážních prací a to jak u plnění se sníženou, tak se základní sazbou daně. Taktéž je zde uveden případ na fakturaci v cizí měně nebo poskytnutí stavebních prací v EU. Bude zde vysvětlena i problematika poskytnutí záloh, příklad chybně uvedené daně, zádržné a rovněž případy, kdy jsou služby poskytnuty pro obec.

Tato problematika bude objasněna na jednotlivých účetních případech a pro přehlednost uvedena v tabulkách, které obsahují konkrétní řádky daňového přiznání k DPH. Na závěr bude sestaveno daňové přiznání za měsíc únor, které bude uvedeno v příloze společně s evidencí pro daňové účely.

4.1 Charakteristika společnosti GEPA Zlín, spol. s r. o.

Firma GEPA Zlín, spol. s r.o. (dále jen „GEPA“), byla založena v roce 1995 se zaměřením na obchodní činnost. Od roku 2009 se zabývá především dodávkami a montážemi protihlukových stěn na základě odborných zkušeností jednatele firmy. Naplněním její práce je nabízet zákazníkům komplexní řešení jejich požadavků a potřeb s cílem zajistit jejich spokojenost a překonávat jejich očekávání.

Dodáváním a montážemi protihlukových stěn přináší úlevu obyvatelům nejen u přetížených dálničních sítí a silnic v hustě obydlených místech, ale i majitelům rodinných domů u sportovních zařízení jako jsou hřiště, bazény, tenisová hřiště, závodní dráhy, dále u nákupních center či vlastníkům zahrádek, kteří nechtějí být svým okolím rušeni.

GEPA patří mezi plátce DPH a jejím zdaňovacím obdobím pro podání daňového přiznání je kalendářní měsíc. Jelikož je její právní subjektivita ve formě s. r. o., má GEPA možnost a zároveň povinnost komunikovat se státními institucemi pomocí datové schránky. Datové schránky jsou jedním z možných způsobů doručování listovních zásilek mezi orgány veřejné moci navzájem a orgány veřejné moci a soukromými osobami.

Mezi další stavební práce, které tato firma nabízí, patří stavba rodinných domů, nebytových prostor a všechny práce s tím spojené. Navíc je schopna pomocí subdodávek

zajistit instalatérské práce, topenářské práce, omítky, položení podlahových krytin, malířské práce atd.

4.2 VÝSTUPY firmy GEPA Zlín spol. s r. o.

4.2.1 Režim přenesení daňové povinnosti

➤ *Poskytnutí stavební práce v roce 2013 se sníženou sazbou daně*

Firma GEPA u výstavby rodinného domu do 350 m² provedla pro developerskou firmu, která je plátce DPH, vnitřní omítky.

S pojmem developer se člověk setká především v oblasti stavebnictví. Jde o profesionální a zkušené společnosti, které se starají o výstavbu a budování velkých a rozlehlých komplexů, které slouží nejen pro komerční účely, ale také k bydlení. Tato výsledná díla jsou často označována jako developerské projekty. Všechny tyto úkony a stavební činnosti jsou realizovány buď na podnět zákazníka, který konkrétní stavbu objedná, nebo na základě vlastních obchodních aktivit. [21]

Jelikož se zde jednalo o stavební práce, které patří do klasifikace 43.31.10, odběratelem je plátce DPH a místem plnění je tuzemsko, jedná se o režim přenesení daňové povinnosti. Tyto služby byly poskytnuty v měsíci únoru 2013 a daňový doklad ve výši 70 000 Kč byl vystaven 18. 3. 2013. Na tomto dokladu GEPA uvedla cenu bez daně, tj. 70 000 Kč + 15 % DPH. Jelikož se v tomto případě jednalo o poskytnutí služby na rodinném domě, který svou výměrou splňuje definici stavby pro sociální bydlení, uplatní se zde snížená sazba daně, tj. 15 %. Rovněž je na tomto dokladu také sdělení, že daň odvede zákazník, pro kterého je plnění uskutečněno dle § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH. Úkolem firmy GEPA bylo zařadit tento doklad do evidence pro účely DPH o uskutečněných zdanitelných plnění podle 92a odst. 4 ZDPH za únor 2013, kdy bylo toto zdanitelné plnění uskutečněno. Částku 70 000 Kč uvedla GEPA do ř. 25 DAP za měsíc únor 2013. Povinnost odvést daň na výstupu měla tedy developerská firma ve výši 10 500 Kč, která tuto daň stanovila metodou zdola, tj. $70\,000 \cdot 0,15 = 10\,500$ Kč a to v daňovém přiznání za měsíc únor 2013.

Tab. 4. 1 Daňové přiznání k DPH za měsíc 02/2013

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	Řádek	Hodnota
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb	25	70 000

Zdroj: vlastní zpracování

➤ *Poskytnutí stavební práce v roce 2013 se základní sazbou daně*

Firma GEPA uzavřela dne 13. 9. 2012 s jiným plátcem daně smlouvu o dílo na rekonstrukci sídla firmy. Smluvní strany se dohodly na ceně díla ve výši 1 500 000 Kč bez DPH. K takto sjednané ceně byla podle dohody smluvních stran připočtena sazba platná k datu uskutečnění zdanitelného plnění. K předání a převzetí díla, tj. k datu uskutečnění plnění, došlo 12. 2. 2013. K tomuto datu vznikla příjemci zdanitelného plnění povinnost přiznat daň na výstupu a to ve výši 315 000 Kč, jelikož platnou sazbou daně k datu uskutečnění zdanitelného plnění je sazba ve výši 21 %. Zde byla pro výpočet použita metoda zdola, tj. $1\,500\,000 \cdot 0,21 = 315\,000$ Kč. Příjemce tohoto plnění měl povinnost přiznat daň na výstupu v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2013, nejpozději však do 25. 3. 2013.

GEPA, která stavební práce realizovala, vystavila příjemci zdanitelného plnění daňový doklad na celkovou částku 1 500 000 Kč, na němž není uvedena výše daně, ale je zde uvedeno sdělení, že daň odvede zákazník, jak je uvedeno v § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH. Daňový doklad byl vystaven 11. 3. 2013. Příjemce byl rovněž oprávněn uplatnit v únoru nárok na odpočet daně, i když daňový doklad měl až v březnu. Tato možnost vyplývá z ustanovení obsaženého v § 73 odst. 1 písm. b) ZDPH, které vypovídá o tom, že pokud plátce, který je v pozici příjemce zdanitelného plnění, přizná daň na výstupu, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, i když v tomto zdaňovacím období nemá daňový doklad, ale nárok na odpočet prokáže jiným způsobem, tj. podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Současně příjemce i firma GEPA měli povinnost předložit správci daně výpis z evidence pro účely DPH ve lhůtě pro podání daňového přiznání, v tomto případě nejpozději k 25. 3. 2013.

Tab. 4. 2 Daňové přiznání k DPH za měsíc 02/2013

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	Řádek	Hodnota
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb	25	1 500 000

Zdroj: vlastní zpracování

➤ **Poskytnutí stavebních prací v cizí měně**

Firma GEPA uzavřela s obchodní firmou smlouvu o dílo na zateplení administrativní budovy dne 21. 10. 2012. Obchodní partneři se dohodli na fakturaci v cizí měně – v eurech. Po skončení a předání díla dne 21. 2. 2013 uvedla firma GEPA na daňový doklad hodnotu 50 000 EUR, dále sazbu daně 21 % a sdělení, že daň odvede zákazník. Částku 50 000 EUR uvedla GEPA také v české měně, a to kurzem 25,50 Kč/EUR, tj. 1 275 000 Kč. Tyto skutečnosti uvedla GEPA do daňového přiznání za měsíc únor a zároveň měla povinnost je uvést do evidence pro účely DPH.

Zákon v tomto případě nenabízí plátcí žádné řešení. Pokud ale plátce, příjemce plnění, přistoupil na kurz dodavatele, může tento postup napadnout auditor pro porušení vnitřní směrnice, v níž plátce uvádí způsob stanovení kurzu ČNB pro přepočtení cizí měny na měnu českou.

Zde v pozici odběratele, pokud neměl nárok na odpočet daně nebo neměl nárok na odpočet daně v plné výši, bylo jistější přistoupit na kurz dodavatele z pohledu ZDPH s ohledem na soulad ve výpisu z evidence pro účely DPH, který byli povinni podat s daňovým přiznáním oba obchodní partneři. [4]

Tab. 4. 3 Daňové přiznání k DPH za měsíc 02/2013

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	Řádek	Hodnota
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb	25	1 275 000

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2 Poskytnutí stavebních prací v EU

Firma GEPA poskytla slovenskému podnikateli, který je registrován k dani na Slovensku, demoliční práce, které uskutečnila 17. 1. 2013 v místě příjemce, tedy

na Slovensku. Celková částka faktury byla 28 000 Kč bez DPH a byla vystavena 12. 2. 2013. V tomto případě se nejednalo o režim přenesení daňové povinnosti, i když je služba poskytnuta plátcí DPH a spadá do klasifikace produkce CZ-CPA 43.11.1, místem plnění ale není tuzemsko. Při určení místa plnění se postupuje podle § 10 ZDPH. Ten za místo plnění považuje místo, kde se nemovitost nachází, tudíž povinnost odvést daň měla slovenská firma a to ke dni 17. 1. 2013, kdy bylo uskutečněno zdanitelné plnění. Slovenská firma byla povinná si sama vypočítat výši DPH.

U firmy GEPA se jednalo o plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně a tyto skutečnosti uvedla do daňového přiznání v řádku 26. Do souhrnného hlášení se toto plnění neuvádí, jelikož místo plnění není stanoveno dle § 9 odst. 1, nýbrž dle § 10, jak je uvedeno výše.

Tab. 4. 4 Daňové přiznání k DPH za měsíc 02/2013

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	Řádek	Hodnota
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d	26	28 000

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.3 Chybně uplatněná daň

Firma GEPA v lednu 2012 dodala protihlukovou stěnu včetně montáže k nové stavbě koupaliště developerské firmě, plátcí DPH. Zakázku ale fakturovala se základní sazbou daně ve výši 800 000 Kč a DPH 20 %, tj. 160 000 Kč uvedla na daňový doklad. Účetní příjemce plnění uplatnila nárok na odpočet daně za měsíc únor, kdy přijala daňový doklad.

Daňový poradce developerské firmy dne 12. 3. 2012 při kontrole zjistil, že plnění mělo být uvedeno v režimu přenesení daňové povinnosti, jelikož bylo toto plnění poskytnuto plátcí DPH, bylo poskytnuto v tuzemsku a zároveň spadá do klasifikace 43.29.19. Příjemce plnění v tomto případě neměl nárok na odpočet. Proto bylo podáno do konce dubna dodatečné daňové přiznání za únor a nárok na odpočet daně vrátila developerská firma správci daně. V daňovém přiznání uvedla opravu do ř. 40 mínusem základ daně ve výši 800 000 Kč a mínusem DPH ve výši 160 000 Kč. V ř. 10 daňového přiznání uvedl plátcce částku 800 000 Kč, DPH ve výši 160 000 Kč a nárok na odpočet v ř. 43 daňového přiznání základ

daně 800 000 Kč a DPH 160 000 Kč. Současně plátce s dodatečným daňovým přiznáním předložil správci daně výpis z evidence pro účely DPH.

Toto dodatečné daňové přiznání odběratele ovšem podléhalo ze strany správce daně příslušné sankci. Zároveň developerská firma požádala o opravný daňový doklad bez DPH a současně o vrácení částky DPH ve výši 160 000 Kč. Doklad firma GEPA vystavila až v květnu 2012. Co se týče firmy GEPA, která vystavila chybně původní doklad, daň odvedla a následně opravný daňový doklad vystavila a doručila developerské firmě v květnu, mohla podat dodatečné daňové přiznání až v měsíci, kdy takto učinila, tedy v květnu. Pro ni však žádné sankce z podání dodatečného daňového přiznání neplynuly.

Tab. 4. 5 Daňové přiznání k DPH za měsíc 02/2012

I. Zdanitelná plnění	Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	1	800 000	160 000

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4. 6 Dodatečné daňové přiznání k DPH za měsíc 02/2012

I. Zdanitelná plnění	Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	1	-800 000	-160 000
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně		Řádek	Hodnota
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb		25	800 000

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.4 Zádržné

GEPA poskytla na základě smlouvy s obchodní společností, která je plátcem DPH, montáž mříží na oknech v prvním patře u dokončené stavby této společnosti v březnu 2013. GEPA vystavila daňový doklad na celkovou částku 110 000 Kč v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e ZDPH, toto plnění je uvedeno v klasifikaci produkce CZ-CPA 43.29.12. Navíc v obchodní smlouvě bylo stanoveno zádržné 15 000 Kč.

Zádržné je formou zajištění plnění ze smlouvy. V praxi se obvykle uplatňuje u dodávek stavebních prací, a to formou zadržení části (%) z částek plateb fakturovaných průběžně během dodávky stavebních prací dodavatelem stavebních prací a vyplacených

objednatelem. Účelem zádržného je zajistit dodání smluvních prací řádně a včas, včetně zrušení případných věcných břemen zřízených ve prospěch dodavatele, popř. následné řádné a včasné realizaci záručních oprav. [16]

Zádržné pro účely DPH není relevantní, proto zde byl postup stejný, jako v předchozích případech, kde firma GEPA fakturuje v režimu přenesení daňové povinnosti. Byla tedy povinna vystavit daňový doklad na částku 110 000 Kč a musí zde být také sdělení, že daň odvede zákazník. Rovněž bylo úkolem společnosti GEPA zařadit tento doklad do evidence pro účely DPH o uskutečněných zdanitelných plnění podle 92a odst. 4 ZDPH za březen 2013, kdy bylo toto zdanitelné plnění uskutečněno. Tuto skutečnost uvedla GEPA do daňového přiznání za měsíc březen a to do řádku 25.

Tab. 4. 7 Daňové přiznání k DPH za měsíc 03/2013

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	Řádek	Hodnota
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb	25	110 000

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.5 Přijaté zálohy

➤ *Přijetí zálohy v r. 2013*

Firma GEPA přijala zálohu na výstavbu protihlukové stěny od objednatele, který je rovněž plátcem daně dne 25. 3. 2013 ve výši 1 000 000 Kč. Stavební práce budou poskytnuty až 12. 7. 2013. Celková cena činí 3 000 000 Kč.

Společnost GEPA, poskytovatel plnění, není povinna z přijaté zálohy přiznat daň na výstupu a není ani povinna na tuto zálohu vystavit daňový doklad. Taktéž ve výpisu z evidence pro daňové účely se přijatá záloha neuvádí.

Teprve za zdaňovací období červenec 2013, kdy dojde k uskutečnění zdanitelného plnění předáním stavebních prací pořizovateli, vystaví GEPA daňový doklad s náležitostmi podle § 29 odst. 1 písm. a) až l) ZDPH, a sdělení, že daň odvede zákazník, pro kterého je plnění uskutečněno, jak je uvedeno v § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH. Současně příjemce i firma GEPA předloží správci daně výpis z evidence pro účely DPH ve lhůtě pro podání daňového přiznání, v tomto případě nejpozději k 25. 8. 2013.

Tab. 4. 8 Daňové přiznání k DPH za měsíc 07/2013

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	Řádek	Hodnota
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb	25	3 000 000

Zdroj: vlastní zpracování

➤ **Přijetí zálohy v r. 2011**

Jinak tomu bylo, když firma GEPA přijala zálohu na výstavbu protihlukové stěny dne 1. 12. 2011 ve výši 1 500 000 Kč včetně DPH. Tato stavba byla dokončena v červenci 2012 a měla stanovenou kalkulovanou hodnotu na 3 000 000 Kč, plus platná sazba daně.

Odběratel poskytl zálohu 1. 12. 2011 ve výši 1 500 000 Kč včetně DPH. Na základě daňového dokladu přijatého od firmy GEPA dne 5. 12. 2011 uplatnil nárok na odpočet daně za měsíc prosinec ve výši 250 050 Kč. Jelikož byla záloha uvedena v celkové výši a nebylo vyčísleno DPH, bylo nutné jej dopočítat pomocí koeficientu, který byl v r. 2011 u základní sazby 0,1667. Tímto koeficientem byla vyčíslena částka DPH, tj. $0,1667 \cdot 1\,500\,000 = 250\,050$ Kč. Základ daně byl dopočítán odečtením DPH od celkové částky, tj. $1\,500\,000 - 250\,050 = 1\,249\,950$ Kč. Firma GEPA 250 050 Kč DPH odvedla za měsíc prosinec státu.

Dne 14. 6. 2012 předala GEPA hotovou stavbu a 1. 7. 2012 vystavila daňový doklad na úhradu zbývajících částky, tj. 1 500 000 Kč. Jelikož se plnění uskutečnilo v době účinnosti novely ZDPH, podléhalo uskutečněné plnění režimu přenesení daňové povinnosti.

GEPA měla rovněž povinnost na daňovém dokladu uvést náležitosti dle § 29 odst. 1 písm. a) až l), a sdělení, že daň odvede zákazník, pro kterého se plnění uskutečnilo, jak je uvedeno v § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH. Na daňovém dokladu byla tedy vyčíslena hodnota 1 500 000, sazba daně 20 %, ale daň vypočtena nebyla. Tuto povinnost měl příjemce plnění. Rovněž oba dva plátcí byli povinni předložit správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání výpis z evidence pro účely DPH a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.

Odběratel obdržel sice daňový doklad 1. 7. 2012, avšak dle § 92a odst. 1 ZDPH byl povinen přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. za měsíc červen. Zde

nehraje roli den obdržení daňového dokladu. Současně ke dni, kdy byl plátcem povinen přiznat daň, měl rovněž právo na odpočet daně.

Tab. 4. 9 Daňové přiznání k DPH za měsíc 12/2011

I. Zdanitelná plnění	Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	1	1 249 950	250 050

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4. 10 Daňové přiznání k DPH za měsíc 06/2012

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	Řádek	Hodnota
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb	25	1 500 000

Zdroj: vlastní zpracování

➤ **Přeplatek zálohy přijaté v r. 2011 na práce uskutečněné v r. 2012**

GEPA uzavřela smlouvu 21. 12. 2011 s odběratelem, plátcem daně, na výstavbu protihlukové stěny, která byla předána v dubnu 2012. K datu uzavření smlouvy požadovala zálohu ve výši 2 000 000 Kč plus platná sazba daně. Záloha byla zaplacená a GEPA vystavila ihned daňový doklad na přijatou zálohu, kde uvedla základ daně 2 000 000 Kč + 20 % DPH, tj. 400 000 Kč, celkem tedy 2 400 000 Kč. V dubnu 2012 byla tato stavba předána odběrateli. Protože došlo k úpravě projektu během výstavby, stavba byla oproti předpokladu levnější. Celková cena za protihlukovou stěnu činila 1 500 000 Kč. Došlo zde k přeplatku na záloze přijaté v roce 2011 a tedy přeplatku poskytnutém v režimu běžného mechanismu ZDPH v § 21 odst. 1 ZDPH.

Datum uskutečnění zdanitelného plnění byl k 30. 4. 2012. Daňový doklad GEPA vystavila 15. 5. 2012, na kterém byla vyčíslena hodnota protihlukové stěny na 1 500 000 Kč bez DPH. Rovněž zde byla částka přijaté zálohy ze dne 21. 12. 2011 a to 2 000 000 Kč + 400 000 Kč DPH. Vznikl zde přeplatek ve výši celkem 600 000 Kč, u kterého je základem daně 500 000 Kč a DPH ve výši 100 000 Kč. GEPA tak snížila daň na výstupu o 100 000 Kč DPH za měsíc duben a základ daně o 500 000 Kč. Naopak odběratel musel snížit nárok na odpočet daně o 100 000 Kč za měsíc květen, kdy přijal daňový doklad. V tomto případě se nejednalo o opravný daňový doklad, ale pouze o přeplatek z přijaté záloh poskytnuté ještě v běžném režimu DPH do konce roku 2011.

Tab. 4. 11 Daňové přiznání k DPH za měsíc 12/2011

I. Zdanitelná plnění	Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	1	2 000 000	400 000

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4. 12 Daňové přiznání k DPH za měsíc 04/2012

I. Zdanitelná plnění	Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	1	- 500 000	- 100 000

Zdroj: vlastní zpracování

➤ **Přijetí zálohy od neplátce**

V roce 2012 firma GEPA přijala zálohu na stavební práce od neplátce v celkové výši 50 000 Kč. Jednalo se o nové obložení sociálního zařízení v administrativní budově, kterou odběratel používá pro své podnikání, která svou výměrou nepatří mezi stavby pro sociální bydlení. Protože se jednalo o neplátce DPH, byla v tomto případě GEPA povinná odvést daň na výstupu z této zálohy a to v základní sazbě. Jelikož byla záloha zaplacená v roce 2012, počítá se zde se základní sazbou 20 %. Zde nebyl uplatněn režim přenesení daňové povinnosti. Daň, která byla vypočtena metodou shora, tj. $50\,000 \times \text{koeficient základní sazby}$, který ještě v roce 2012 činil 0,1667 ($20/120$) = 8 680 Kč, byla odvedena v měsíci lednu 2013 k datu podání daněného přiznání.

K uskutečnění plnění došlo ale až v únoru 2013 a od tohoto roku byla zároveň navýšena základní sazba na 21 %. Po dokončení stavebních úprav byla vystavena faktura k 31. 3. 2013 na celkovou částku 130 000 Kč. Tím pádem byl doplatek ve výši 80 000 Kč už zdaněn podle roku 2013 a to 21 %. I zde je cena včetně daně, tudíž daň je dopočítána metodou shora, tj. $80\,000 \cdot 0,2136 = 13\,888$ Kč. Tato částka byla odvedena v daňovém přiznání za měsíc duben 2013.

Tab. 4. 13 Daňové přiznání k DPH za měsíc 01/2013

I. Zdanitelná plnění	Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	1	41 320	8 680

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4. 14 Daňové přiznání k DPH za měsíc 04/2013

I. Zdanitelná plnění	Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	1	66 112	13 888

Zdroj: vlastní zpracování

Rovněž tomu bylo i v případě, kdy firma GEPA přijala zálohu 23. listopadu 2012 od neplátce DPH v celkové výši 10 000 Kč. Jejím úkolem bylo položit, nalepit a zalištovat vnitřní podlahovou krytinu v bytě, který slouží výhradně k bydlení a jeho velikost činí 82 m². Jelikož se jedná o byt pro sociální bydlení, který je vymezen maximální výměrou 120 m², splňuje tento byt podmínku pro uplatnění snížené sazby daně. I zde vznikla GEPE povinnost odvést daň na výstupu z přijaté zálohy, protože se jedná o neplátce DPH a nelze zde uplatnit režim přenesení daňové povinnosti. Tato daň byla taktéž vypočítána pomocí koeficientu, který pro sníženou sazbu v roce 2012 činil 0, 1228 (14/114), tj. $10\,000 \cdot 0,1228 = 1\,228$ Kč a tato částka byla odvedena v daňovém přiznání za měsíc listopad.

Stavební práce byly zahájeny až začátkem ledna 2013 a dokončeny 19. 1. 2013. Fakturu firma GEPA vystavila na celkovou částku 40 000 Kč dne 28. 1. 2013. Jelikož neplátce zaplatil zálohu ve výši 10 000 Kč, doplatil pouze částku 30 000 Kč. Z tohoto doplatku byla GEPA také povinna odvést daň na výstupu a to v daňovém přiznání za měsíc leden. Zde se daň vypočítala pomocí koeficientu, který pro sníženou sazbu v roce 2013, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění, činí 0, 1304 (15/115), tj. $30\,000 \cdot 0,1304 = 3\,912$ Kč.

Tab. 4. 15 Daňové přiznání k DPH za měsíc 11/2012

I. Zdanitelná plnění	Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	2	8 772	1 228

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4. 16 Daňové přiznání k DPH za měsíc 01/2013

I. Zdanitelná plnění	Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	2	26 088	3 912

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.6 Služby poskytnuté obci

Firma GEPA provedla v únoru a březnu 2013 stavební úpravy vnitřních prostor budovy obecního úřadu pro obec, která je plátcem daně se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Jelikož se jednalo o stavební práce dle § 92e ZDPH a podle klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, proto uvedené zdanitelné plnění podléhalo režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění. K předání a převzetí díla došlo 31. 3. 2013, jedná se tedy o uskutečnění zdanitelného plnění. GEPA vystavila obci daňový doklad k 5. 4. 2013, a uvedla na něm cenu bez DPH ve výši 800 000 Kč + 21 % DPH. Taktéž na tento doklad uvedla sdělení, že daň odvede zákazník, pro kterého je plnění uskutečněno, jak je uvedeno v § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH. Uvedený doklad zařadila GEPA do evidence pro účely DPH o uskutečnění zdanitelných plnění za březen 2013, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění, a částku 800 000 Kč uvedla do ř. 25 DAP za březen 2013.

V případě obce, která je plátcem DPH, na základě přijatého daňového dokladu vznikla povinnost dopočítat daň, která činila 168 000 Kč. Výše DPH se zde vypočítala metodou zdola tj. $800\,000 \cdot 0,21 = 168\,000$ Kč. Tuto daň obec přiznala v daňovém přiznání za 1. čtvrtletí 2013. Jelikož ale obec využívá budovu obecního úřadu jen z 20 % pro ekonomickou činnost a zbylých 80 % pro výkony veřejné správy, nárok na odpočet daně uplatnila obec pouze v poměrné výši 20 %. Z toho vyplývá, že v ř. 43 DAP uvedla obec nárok na odpočet daně ve výši 20 % z částky 168 000 Kč, tj. 33 600 Kč. Rovněž obec přijatou fakturu uvedla do výpisu z evidence pro účely DPH, tj. evidence o přijatých zdanitelných plněních za 1. čtvrtletí roku 2013.

Tab. 4. 17 Daňové přiznání k DPH za měsíc 03/2013

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	Řádek	Hodnota
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb	25	800 000

Zdroj: vlastní zpracování

4.3 Vstupy firmy GEPA Zlín spol. s r. o.

4.3.1 Poskytnutí služby od neplátce DPH

Podnikatel, fyzická osoba-neplátce, poskytl firmě GEPA v březnu 2013 zednické práce v rámci stavebních úprav vnitřních prostor obecního úřadu. Smluvní strany se dohodly

na celkové ceně za takto provedené práce ve výši 60 000 Kč. Jelikož se jednalo o dodavatele, který není plátcem DPH, nedochází v tomto případě k přenesení daňové povinnosti z poskytovatele na příjemce. Podnikatel, který stavební práce realizoval, vystavil firmě GEPA doklad na celkovou částku 60 000 Kč, na němž není uvedena sazba ani výše DPH. Faktura od neplátce DPH nemá povahu daňového dokladu, slouží pouze jako doklad za odvedenou práci, na základě kterého by měl odběratel příjemce v termínu uvedené splatnosti zaplatit. GEPA obdržela takto vystavený doklad 7. 4. 2013 a ihned ho zaplatila převodem z účtu. Příjemci byla tato částka připsána na účet dne 9. 4. 2013 a tento den je pro něj považován za den daňového příjmu – pro výpočet daně z příjmu. Pro firmu GEPA zde nevznikla povinnost, rovněž pro poskytovatele této zednické práce, uvedenou službu zaznamenat do daňového přiznání k DPH, jelikož se nejedná o zdanitelné plnění. Úplatu ve výši 60 000 Kč má poskytovatel povinnost zahrnout do obrátu pro účely registrace k DPH. Pro firmu GEPA je tato částka z daňového hlediska pouze nákladem.

Taktéž při zpracování účetnictví od účetní, která je neplátcem DPH, se postupuje podle výše uvedeného případu.

4.3.2 Poskytnutí služby od plátce DPH v režimu přenesení daňové povinnosti

➤ Poskytnutí služby se základní sazbou

Podnikající fyzická osoba, čtvrtletní plátce DPH, vyrábí světelné i nesvětelné reklamy, které montuje na budovy zákazníků. Jedná se o různé cedule, světelné panely, světelné i nesvětelné nápisy, které pevně zakotví na budovy obchodů, firem. Tuto službu si objednala i firma GEPA a světelná reklama má viset na administrativní budově, kde je její sídlo.

Jelikož tyto stavební a montážní práce patří do klasifikace CZ-CPA 43.29.19, vztahuje se na ně režim přenesení daňové povinnosti. Datum montáže této reklamy byl stanoven na 4. 3. 2013 a rovněž k tomuto datu byla hotově zaplacená faktura ve výši 56 000 Kč.

Plátce, který poskytl plnění umístění reklamy na budovu, účtoval tyto práce bez daně a povinnost přiznat daň měla firma GEPA jako příjemce zdanitelného plnění, která měla také nárok na odpočet daně v plné výši a to v daňovém přiznání za měsíc březen 2013.

Dodavatel měl povinnost uvést na daňový doklad sdělení, že daň odvede zákazník a společně i s odběratelem tuto skutečnost uvést do evidence pro účely DPH. Úkolem společnosti GEPA bylo dopočítat a uvést výši DPH metodou zdola, tj. $56\,000 \cdot 0,21 = 11\,760$ Kč.

Tab. 4. 18 Daňové přiznání k DPH za měsíc 03/2013

I. Zdanitelná plnění	Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služby	10	56 000	11 760
IV. Nárok na odpočet	Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	43	56 000	11 760

Zdroj: vlastní zpracování

➤ **Poskytnutí služby se sníženou sazbou**

Stavební firma, měsíční plátce DPH, nainstalovala dne 7. 1. 2013 rozvody plynu pro firmu GEPA, která prováděla rekonstrukci rodinného domu. Tento dům měl výměru 320 m², a proto se řadí mezi stavby pro sociální bydlení. Tím pádem je v této souvislosti účtováno se sníženou sazbou daně. Smluvní cena zakázky činila 100 000 Kč. Datum splatnosti byl stanoven na 24. 1. 2013 a firma GEPA tuto částku uhradila převodem z bankovního účtu dne 14. 1. 2013.

Dodavatel, který uskutečnil zdanitelné plnění, vystavil daňový doklad dne 8. 1. 2013. Na dokladu uvedl cenu bez daně ve výši 100 000 Kč + 15 % DPH a také sdělení, že daň odvede zákazník, pro kterého je plnění uskutečněno. Rovněž jeho povinností bylo předložit správci daně evidenci pro účely DPH.

Po obdržení daňového dokladu GEPA dopočítala výši daně metodou zdola, tj. $100\,000 \cdot 0,15 = 15\,000$ Kč. Tuto částku odvedla státu v daňovém přiznání za měsíc leden, kdy se zdanitelné plnění uskutečnilo, a zároveň měla nárok na odpočet daně na vstupu v plné výši. V tomto termínu taktéž předložila správci daně evidenci pro účely DPH.

Tab. 4. 19 Daňové přiznání k DPH za měsíc 01/2013

I. Zdanitelná plnění	Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služby	11	100 000	15 000
IV. Nárok na odpočet	Řádek	Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	44	100 000	15 000

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.3 Poskytnutí služby z EU

Společnost GEPA poskytla slovenské firmě na Slovensku výstavbu protihlukové stěny. Materiál – beton na tyto stavební práce ji dodala místní firma dne 13. 4. 2013 a rovněž k tomuto datu ji vystavila daňový doklad na celkovou částku 46 000 Kč, kterou ji nafakturovala včetně slovenského DPH, které činí 20 %. V tomto případě nemá GEPA nárok na odpočet DPH a tuto skutečnost ani neuvádí do daňového přiznání k DPH. Může si ale na Slovensku zažádat o vrácení DPH příslušný finanční úřad – musí se zde zaregistrovat.

➤ *Krátkodobý pronájem automobilu*

Firma GEPA poskytovala taktéž v březnu 2013 demoliční práce v Rakousku. Na místo, kde tato demolice probíhala, dojížděli zaměstnanci služebním vozem z ubytovny v Rakousku, kde byli ubytováni. Jelikož se jim automobil poškodil, museli si od rakouského plátce půjčit automobil po dobu trvání demolice a to od 12. 3. 2013 do 19. 3. 2013. Daňový doklad byl vystaven při vrácení automobilu 19. 3. 2013 ve výši 7 000 Kč včetně rakouské DPH a tentýž den GEPA tuto částku zaplatila bankovním převodem z firemního účtu.

Vzhledem k tomu, že je automobil vypůjčen po dobu nepřesahující 30 dní, jedná se o krátkodobý nájem a místem plnění při poskytnutí krátkodobého nájmu dopravního prostředku je dle § 10d ZDPH místo, kde osoba, které je služba poskytnuta, dopravní prostředek skutečně fyzicky přebírá, v tomto případě Rakousko.

Datum uskutečnění zdanitelného plnění je den vypůjčení, tj. 12. 3. 2013 a k tomuto dni vznikla rakouskému plátcovi povinnost přiznat daň a uvést ji do daňového přiznání za měsíc březen. Tato služba nepodléhá DPH v České republice a v daňovém přiznání se neuvádí.

4.3.4 Poskytnutí služby nesouvisející s režimem přenesení daňové povinnosti

Firma GEPA v únoru 2013 zateplovala administrativní budovu jinému plátcovi DPH, kde má tento odběratel sídlo firmy. K tomuto úkonu si GEPA dne 1. 2. 2013 pronajala lešení od stavební firmy, které si sama postavila a po skončení stavebních prací rovněž sama demontovala.

Firma, která tyto služby poskytuje, vystavila dne 12. 3. 2013 daňový doklad na celkovou částku ve výši 120 000 Kč a požadovala platbu do 22. 3. 2013, kterou GEPA zaplatila v poslední den splatnosti. V tomto případě se nejednalo o režim přenesení daňové

povinnosti, jelikož se jedná o stavební činnosti nezahrnující se do číselného kódu 41-43, ale patří do klasifikace CZ-CPA 77.32.10.

Zde byla částka DPH stanovena metodou shora, tj. $120\,000 \cdot 0,1736 = 20\,832$ Kč a základ daně činil 99 168 Kč. Povinnost odvést daň na výstupu měla dodavatelská stavební společnost, která je rovněž měsíčním plátcem daně. GEPA v tomto případě byla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně v plné výši v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2013.

Tab. 4. 20 Daňové přiznání k DPH za měsíc 03/2013

IV. Nárok na odpočet	Řádek	Základ daně	V plné výši
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	40	99 168	20 832

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.5 Poskytnutí zálohy

➤ *Poskytnutí zálohy na službu se sníženou sazbou*

Firma GEPA uzavřela s jiným plátcem daně smlouvu o dílo na přestavbu půdního prostoru v bytovém domě na dva byty pro sociální bydlení zahrnutého v majetku objednatele, v tomto případě firmy GEPA. Každý z těchto bytů má výměru do 120 m² a tudíž je v této souvislosti použita snížená sazba daně. Dodavatel, stejně jako firma GEPA, je registrovaným plátcem daně s měsíčním zdaňovacím obdobím. Cena díla činila 1 500 000 Kč bez DPH. Firma GEPA zaplatila poskytovateli zálohu ve výši 700 000 Kč a ta byla připsána na účet zhotovitele dne 2. 3. 2013. K uskutečnění zdanitelného plnění došlo 18. 4. 2013, kdy bylo dílo předáno GEPE.

Protože se v tomto případě jedná o režim přenesení daňové povinnosti, nebyla z takto zaplacené zálohy povinna přiznat daň ani GEPA ani poskytovatel stavebních prací. Daň ve výši 225 000 Kč, která byla vypočtena metodou zdola z celkové částky, tj. $1\,500\,000 \cdot 0,15 = 225\,000$ Kč, byla povinna přiznat za zdaňovací období duben 2013 GEPA, kdy ji přišla konečná faktura za uskutečněné zdanitelné plnění, a zároveň měla firma GEPA nárok na odpočet daně na vstupu v celkové výši. Na daňovém dokladu nesmí chybět náležitosti dle § 29 odst. 1 písm. a) až l), a sdělení, že daň odvede zákazník, pro kterého je plnění uskutečněno. Úkolem firmy GEPA tedy bylo tyto skutečnosti doplnit a taktéž bylo její povinností předložit správci daně výpis z evidence pro účely DPH ve lhůtě pro podání

daňového přiznání, v tomto případě nejpozději k 25. 5. 2013. Tento výpis podává rovněž poskytovatel plnění.

Tab. 4. 21 Daňové přiznání k DPH za měsíc 04/2013

I. Zdanitelná plnění	Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služby	11	1 500 000	225 000
IV. Nárok na odpočet	Řádek	Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	44	1 500 000	225 000

Zdroj: vlastní zpracování

➤ ***Poskytnutí zálohy na službu se základní sazbou***

Obchodní společnost, která je čtvrtletním plátcem DPH, poskytla 21. 2. 2013 na základě smlouvy firmě GEPA stavební práce, které spočívaly v zabudování žaluzií v celé administrativní budově, kde má GEPA sídlo firmy. Za tuto práci zaplatila GEPA 29. 1. 2013 zálohu ve výši 15 000 Kč. Jelikož instalace žaluzií a markýz je uvedena v kódu CZ-CPA 43.29.19 a plnění je poskytnuto plátcí DPH, jedná se o režim přenesení daňové povinnosti dle § 92e ZDPH. V tomto případě nebyla povinna firma GEPA ani dodavatel těchto prací přiznat daň z takto zaplacené zálohy.

K datu uskutečnění zdanitelného plnění, tj. k 21. 2. 2013 vystavil dodavatel GEPE daňový doklad a uvedl zde cenu bez daně ve výši 50 000 Kč + 21 % DPH. Nechybělo zde ani sdělení, že daň odvede zákazník, pro kterého je plnění uskutečněno. Uvedený doklad zařadil dodavatel stavební práce do evidence pro účely DPH o uskutečněných zdanitelných plnění dle § 92a odst. 3 ZDPH za 1. čtvrtletí 2013, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění.

Úkolem společnosti GEPA bylo po obdržení daňového dokladu dopočítat DPH metodou zdola, tj. $50\,000 \cdot 0,21 = 10\,500$ Kč a tuto daň přiznat v daňovém přiznání za měsíc únor 2013. Rovněž GEPA měla nárok na odpočet daně a to ve stejné výši. Stejně jako dodavatel měla povinnost toto plnění uvést do evidence pro účely DPH a to ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Tab. 4. 22 Daňové přiznání k DPH za měsíc 02/2013

I. Zdanitelná plnění	Řádek	Základ daně	Daň na výstupu
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služby	10	50 000	10 500
IV. Nárok na odpočet	Řádek	Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	43	50 000	10 500

Zdroj: vlastní zpracování

ZÁVĚR

DPH patří mezi nejdůležitější nepřímé daně našeho daňového systému a zároveň mezi nejsložitější, která je ve své podstatě největší příjmovou složkou každé země. Díky tomu, že je DPH vybírána jak za výrobky, tak za služby, je mnohdy označována specifickým výrazem jako univerzální daň. Platí ji spotřebitelé ve většině nakupovaného zboží či služby, odvádět ji musí ale prodejci. Je neodmyslitelnou součástí naší společnosti a v podstatě všech zemí na tomto světě. V souvislosti s ní ale nastává řada nejasností a podvodů, avšak každý stát by se měl snažit prostřednictvím legislativy tyto problémy zamezit či aspoň zmírnit. Česká republika se snaží s daňovými úniky bojovat a důkazem toho jsou neustále změny v oblasti DPH, zejména časté novely ZDPH.

Náplní první teoretické části je vymezení základních pojmů DPH. Zde je vysvětleno, co je předmětem daně, rozdělení daňových subjektů, zejména pak identifikovaná osoba k dani. Dále je zde popsán postup při určení místa plnění, rozdělení daňových dokladů, jejich vystavení, uchování a zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti. Mezi další pojmy vymezené v této části patří základ a výpočet daně, oprava základu daně a výše daně, osvobození od daně, odpočet daně, registrace plátce a jiná ustanovení ZDPH dle platné legislativy k 1. 1. 2013.

Ve druhé části je práce zaměřena především na režim přenesení daňové povinnosti, který se od roku 2012 uplatňuje rovněž při poskytování stavebních a montážních prací. Tento režim byl zaveden zejména proti daňovým únikům, stejně tak i nový pojem nespolehlivého plátce, který nabyl účinnosti až od letošního roku. Režim přenesení daňové povinnosti se uplatní pouze mezi plátcí DPH, pro ekonomickou činnost příjemce plnění, místo plnění musí být v tuzemsku a uplatní ho jak poskytovatel, tak příjemce plnění. V těchto případech je dodavatel povinen vystavit daňový doklad bez DPH, navíc zde musí být sdělení, že daň odvede zákazník, pro kterého je plnění uskutečněno. Jak dodavatel, tak i odběratel mají v tomto případě také povinnost uvést toto plnění do evidence pro účely DPH, která je taky podrobně popsána v této části. Nechybí zde ani problematika sazeb DPH ve stavebnictví, kdy je potřeba správně určit výši DPH a na to navazuje i vysvětlení některých základních pojmů ve stavebnictví pro účely ZDPH. Režim přenesení daňové povinnosti je účinný systém pro snížení kolotočových podvodů a předcházení podvodům souvisejících s nepřiznáním DPH u poskytnutých plnění, rovněž podvodům s neoprávněnými nároky na odpočet daně ze strany

příjemců stavebních prací, které se nemusely vůbec uskutečnit. V boji proti daňovým únikům by měl sloužit i nový institut nespolehlivého plátce, který je objasněn na závěr této části.

Z pohledu praktického je pro snadnější pochopení tato problematika aplikována na účetních případech stavební společnosti GEPA Zlín, spol. s r.o. Zde je názorně objasněn režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví, stejně tak i přijaté či poskytnuté zálohy s touto problematikou spojeny. Je zde vysvětlen případ, kdy je stavební práce poskytnuta v EU, postup při chybně uplatněné dani, co se děje v případě přijatého zádržného a taky případ, kdy jsou stavební práce poskytnuty obci. GEPA je v pozici jak dodavatele, tak i odběratele. Na závěr je sestaveno daňové přiznání a výpis z evidence pro daňové účely za měsíc únor, které jsou zobrazeny v příloze. Z uvedených účetních případů vyplývá, že pro firmu GEPA je výhodnější poskytovat stavební práce tuzemským plátcům DPH, jelikož zde uplatní režim přenesení daňové povinnosti a v tomto případě není zatížena odvodem DPH správcí daně. Stejně tak i odběratel nemusí čekat na to, až mu správce daně vrátí částku DPH, jelikož k vyrovnaní daně na vstupu dojde v rámci jednoho daňového přiznání s daní na výstupu, kterou by jinak musel zaplatit dodavatel.

Cílem diplomové práce bylo analyzovat vybrané problémy týkající se uplatňování DPH ve stavebnictví po stránce teoretické i praktické, včetně návrhů a doporučení k jejich řešení. Jak bylo výše uvedeno, je pro stavební firmu, která je tuzemským plátcem DPH, výhodnější poskytovat své služby rovněž tuzemským plátcům DPH, aby zde mohl být použit režim přenesení daňové povinnosti. Avšak od zavedení tohoto režimu se firma GEPA a mnoho dalších společností potýká s problémem, jaké činnosti spadají do klasifikace produkce CZ - CPA 41 až 43 a zda mají na uskutečnění plnění použít režim přenesení daňové povinnosti či nikoli. Společnosti, které se nezabývají stavebními a montážními pracemi, nejsou schopny správně posoudit, zda se jedná o činnost uvedenou v seznamu klasifikace produkce CZ - CPA 41 – 43 a zda přijatá faktura měla být opravdu vystavena bez DPH. Jelikož za správnost vypočtené daně odpovídá příjemce zdanitelného plnění, dochází k přilísné zátěži příjemců takového plnění.

Tato diplomová práce může nadále posloužit jako podklad při účtování stavebních prací a také při potížích se zatříděním stavebních prací do správné klasifikace CZ – CPA ve firmě GEPA.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ Olga; TOMÍČEK Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8.
- [2] DUŠEK, Jiří. *DPH 2012 zákon s přehledy*. 9. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 256 s. ISBN 978-80-247-4080-5.
- [3] KUNEŠ, Zdeněk. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě k 1. 1. 2010*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 168 s. ISBN 978-80-7263-592-4.
- [4] LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech 2012*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 632 s. ISBN 978-80-7263-740-9.
- [5] LEDVINKOVÁ, Jana. *Průvodce novelou zákona o DPH s účinností od 1.1.2012 s komentářem a příklady*. 1. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2012. 52 s. ISBN 978-80-87480-04-5.
- [6] RYLOVÁ Zuzana; TUNKROVÁ Zlataše; KRŮČEK Zdeněk; ŠULC Ivo. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2013 s komentářem změn*. Brno: Albatros Media a.s., 2013. 256 s. ISBN 978-80-265-0058-2.
- [7] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Internetové zdroje

- [8] BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export [online]. 2011 [cit. 2012-10-04]. *Informace k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví*. Dostupné z WWW:
<<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/prenesení-dan-povinnost-dph-stavebnictví-3526.html>>.
- [9] Česká daňová správa [online]. 2013 [cit. 2013-01-22]. *Informace GFŘ k aplikaci §106a zákona č.235/2004 Sb. – Nespolehlivý plátce*. Dostupné z WWW:
<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2013_Nespolehlivy-platce.pdf>.

- [10] Česká daňová správa [online]. 2012 [cit. 2013-02-22]. *Informace GFŘ vydaná ve spolupráci s ČSÚ*. Dostupné z WWW:
<http://cds.mfer.cz/cps/rde/xbcr/cds/info_GFR_a_CSU.pdf>.
- [11] Česká daňová správa [online]. 2012 [cit. 2013-02-22]. *Režim přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví u obcí*. Dostupné z WWW:
<http://cds.mfer.cz/cps/rde/xbcr/cds/2012_DPH_RC_obce.pdf>.
- [12] Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů [online]. 2011 [cit. 2012-05-17]. *Nárok na odpočet DPH od 1. 4. 2011 v daňovém přiznání*. Dostupné z WWW:
<<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34048v43525-narok-na-odpocet-dph-od-1-4-2011-v-danovem-priznani/>>.
- [13] Europa: Přehledy právních předpisů EU [online]. 2011 [cit. 2012-05-29]. *Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) (Směrnice o DPH)*. Dostupné z WWW:
<http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_cs.htm>.
- [14] Finance.cz [online]. 2012 [cit. 2013-02-24]. *Kde se nejvíce zvýšily sazby DPH?* Dostupné z WWW:
<<http://www.finance.cz/zpravy/finance/337908-kde-se-nejvice-zvysily-sazby-dph-/>>.
- [15] Investia.cz [online]. 2011 [cit. 2012-06-22]. *Jednotná sazba DPH*. Dostupné z WWW:
<<http://www.investia.cz/jednotna-sazba-dph-ferova-dan>>.
- [16] JURISTRANS: most mezi jazykem a právem – Odborné diskusní fórum [online]. 2012 [cit. 2013-03-17]. *Zádržné*. Dostupné z WWW:
<<http://www.juristrans.cz/forum/viewtopic.php?id=26>>.
- [17] ParCon & Partner, v. o. s. Testy z účetnictví [online]. 2012 [cit. 2012-06-03]. *Slovníček účetních pojmů*. Dostupné z WWW:
<<http://www.testyzucetnictvi.cz/slovnicek-ucetnich-pojmu.php?pojem=dane>>.
- [18] Podnikatel.cz: Průvodce vaším podnikáním [online]. 2010 [cit. 2012-10-06]. *Daně z příjmů*. Dostupné z WWW:
<<http://www.podnikatel.cz/specialy/dane-z-prijmu/>>.

- [19] Podnikatel.cz: Průvodce vaším podnikáním [online]. 2010 [cit. 2013-02-26]. *Identifikované osoby od roku 2013 a dočasná možnost zrušení registrace plátce*. Dostupné z WWW:
<<http://www.podnikatel.cz/clanky/identifikovane-osoby-a-docasna-moznost-zruseni-registrace-platce/>>.
- [20] Účetní kavárna: čerstvé informace – horké diskuze [online]. 2011 [cit. 2012-10-06]. *Přenesení daňové povinnosti*. Dostupné z WWW:
<<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33451v42895-prenesení-danove-povinnosti/>>.
- [21] Zaujmi.cz [online]. 2012 [cit. 2013-03-19]. Podnikání, služby: *Co je to developer*. Dostupné z WWW:
<<http://www.zaujmi.cz/podnikani-sluzby/sluzby/co-je-to-developer/>>.
- [22] ZRALÝ Zdeněk. Money S3: účetní program [online]. 2012 [cit. 2012-11-14]. Infoservis: *Přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví*. Dostupné z WWW:
<<http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/prenesení-danove-povinnosti-ve-stavebnictví/>>.

Bakalářská práce

- [23] ŠIROKÁ, Magdaléna. *Uplatňování DPH při poskytování služeb v rámci EU*. Ostrava 2011. Bakalářská práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví.

SEZNAM ZKRATEK

DAP	Daňové přiznání
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
EHS	Evropské hospodářské společenství
EPO	Evropský patentovaný úřad
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
IČO	Identifikační číslo osoby (organizace)
JČS	Jiný členský stát
ORD	Osoba registrovaná k dani
UZP	Uskutečnění zdanitelného plnění
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. 4. 2013

Bc. Magdaléna Šírová

Bc. Magdaléna Šírová

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha 1 Daňové přiznání k DPH za měsíc únor 2013
- Příloha 2 Výpis z evidence pro daňové účely za měsíc únor 2013
- GEPA v pozici dodavatele
- Příloha 3 Výpis z evidence pro daňové účely za měsíc únor 2013
- GEPA v pozici odběratele